

La répression de la fraude fiscale en matière successorale

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 2 Mars 1939, à 14 heures

PAR

Bogdan NIKOLAJEVIĆ

JURY { *Président : M. W. ÓUALID, professeur*
 { *Suffragants { MM. NOYELLE, professeur*
 PLASSARD, professeur

LIBRAIRIE DES FACULTES

E. MULLER

16, rue Monsieur-le-Prince, VI^e

1939

THÈSE POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

PAR

16, rue Monsieur-le-Prince, VI^e

1939



A MA MERE

A MON PERE

A MON EPOUSE

*Hommage de reconnaissance et
d'affection.*



Digitized by the Internet Archive
in 2026

INTRODUCTION

I

Les besoins de l'Etat qui doit faire face aux dépenses publiques, le devoir qui incombe aux membres de cet Etat de contribuer aux dépenses publiques en payant les impôts, voilà deux notions qui sont d'une brûlante actualité.

A chaque pas, aujourd'hui, on n'entend, en France et ailleurs, que parler d'impôt et de justice ou d'injustice fiscale. Les contribuables frappés de lourdes charges crient à l'injustice. Les théoriciens essaient de démontrer que tel impôt ou telle règle fiscale n'est pas conforme à la justice fiscale.

Mais on peut se demander ce qu'est la justice fiscale. Quel est le critérium qui nous permet de dire : « Cela est, ou n'est pas conforme à la justice fiscale » ?

Adam Smith a répondu en résumant dans une de ses quatre règles d'imposition la notion de la justice fiscale d'après laquelle « les sujets de chaque Etat doivent contribuer aux dépenses du gouvernement, autant que possible en raison de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous la protection de l'Etat ».

Evidemment, la règle est claire, on la comprend bien, mais comme dit M. Allix, « il est facile de la poser et moins commode de savoir comment la mettre en pratique » (1). Car la mise en pratique de la règle de justice

(1) E. Allix, *Traité de finances*, 1931, p. 456.

exige la solution du problème : l'impôt doit-il être proportionnel ou progressif pour être juste.

Théoriquement, la question n'est pas encore résolue. Toutefois, en pratique, l'impôt progressif gagne partout du terrain. Les législateurs de tous les pays l'ont adopté, mais nous ne saurions trop dire si c'est pour des raisons de justice fiscale ou pour des raisons fiscales tout simplement.

Il y a cependant un fait, c'est que les contribuables crient à l'injustice fiscale quand les impôts qui les frappent sont lourds. Qu'il s'agisse d'impôts proportionnels ou progressifs, le contribuable les considérera comme injustes s'ils sont lourds et sa première idée sera de leur échapper.

Voilà une des principales causes de la fraude fiscale. Il y en a aussi d'autres. Par exemple, des causes politiques : les contribuables, en suivant les idées de leurs partis politiques, refusent de payer l'impôt. C'est ainsi qu'après le fameux *Childers Commission Report* (Rapport de la Commission Childer) qui a conclu que l'Irlande payait trop d'impôts, chaque Irlandais croyait avoir pour devoir sacré de frauder le fisc. Parfois, on fraude le fisc à cause de raisons économiques, parfois seulement parce qu'on aime les aventures, etc. (2).

Mais, en général, toutes les causes se ramènent à une cause principale, c'est la charge fiscale pesant lourdement sur les épaules du contribuable. En somme, la fraude fiscale est d'autant plus à redouter que les impôts sont plus lourds.

(2) Cf. V. Tranter, *Evasion in taxation*, Routledge and Sons, Ltd. 1929, p. 11.

Pour échapper à l'impôt, le contribuable peut procéder de deux manières. Ou bien il peut pratiquer ce qu'on appelle une évasion, c'est-à-dire qu'il organisera sa fortune de telle façon qu'il ne paiera qu'un minimum d'impôt tout en étant couvert par la loi. Ou bien il se prêtera à une dissimulation, c'est-à-dire à une fraude proprement dite, contrevenant aux lois existantes.

En pratique, ces deux formes d'échappement à l'impôt ne peuvent souvent se distinguer qu'avec difficulté. C'est pourquoi nous n'emploierons que le terme *fraude* au cours de notre étude. D'autant plus que même l'évasion est généralement considérée comme frauduleuse du point de vue de la morale. Surtout les auteurs anglais, allemands et américains sont de cet avis (3).

Au contraire, certains auteurs français et italiens considèrent même les fraudes proprement dites comme parfaitement en accord avec la morale. Et notamment M. Leroy-Beaulieu pour qui « le contribuable lésé a, en stricte morale, le droit de chercher à échapper par la dissimulation, quand il en trouve le moyen, à ces spoliations. Il peut, en toute sécurité de conscience, dérober son actif à la vue et à la poursuite du fisc... car l'Etat se conduit ici comme un voleur, peut-être comme un voleur maladroit qui, en voulant trop saisir, s'expose à se voir

(3) Raymond Needham, *Income Tax evasion - the taxpayer's position* extrait d'articles parus dans le « Financial Times », décembre 1921-février 1922, p. 6.

Of. sur ce point également, W.-J. Shultz, *The taxation of inheritance*, Houghton Mifflin C°, Boston and New-York, 1926, pp. 314 et 315.

enlever une partie du butin qu'il convoite » (4).

M. Allix ne veut pas « s'élever trop énergiquement contre la propagation de cette idée » (5), ce qui montre qu'au fond, il ne partage pas l'opinion de M. Leroy-Beaulieu.

Quant à M. Gaston Jèze, il fait (6) la différence entre le cas où « le régime fiscal est dans l'ensemble équitable » et le cas où « les gouvernements abusent de leurs forces passagères ». Dans la première hypothèse, la fraude fiscale est, d'après lui, « incontestablement immorale », tandis que pour la deuxième hypothèse, « la fraude n'a plus rien à faire avec la morale ». C'est-à-dire qu'elle ne la viole plus. Et il précise que la fraude est conforme à la morale seulement dans les cas où l'impôt se trouve être « *incontestablement* une mesure de spoliation. L'élévation du tarif de l'impôt n'est pas une preuve suffisante du caractère spoliateur. Il est nécessaire de considérer l'ensemble du système fiscal, son orientation en général ».

M. Jèze s'est donc très rapproché de l'opinion des auteurs anglo-saxons et allemands.

Nous venons de voir l'opinion de la science en ce qui concerne la fraude fiscale.

(4) P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la Science des Finances*, 8^e éd., T. I, pp. 645 et 648. Dans le même sens est l'opinion de M. Lescœur, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, Blond et Cie, Paris, 1909, p. 2.

(5) Allix, op. cit. p. 761.

(6) G. Jèze, *La fraude fiscale*, Revue de science et de législation financières, Paris, 1933, p. 187.

Mais il y a encore une opinion qu'il faut consulter, une opinion qui est d'un intérêt plus vital que la première ; c'est l'opinion du public. Elle est d'un intérêt plus vital, car elle constitue l'ambiance, l'atmosphère par laquelle se trouve entouré chaque contribuable, et si l'on veut, chaque fraudeur.

En général, l'opinion publique est très indulgente envers les fraudeurs du fisc et presque sans exception dans tous les pays, on considère les fraudeurs comme une sorte de héros. Et même souvent on les imite.

C'est un véritable danger pour le fisc, d'autant plus que les sympathies de l'opinion publique augmentent envers les fraudeurs au fur et à mesure que les taux d'impôt s'élèvent et que les répressions de la fraude s'aggravent.

Cet état de choses rend évidemment encore plus difficile et plus délicate la politique fiscale d'un pays et nous verrons que c'est le cas surtout en matière de successions.

Cependant, le législateur est obligé de défendre les intérêts du fisc et il le fait en édictant des mesures en vue de réprimer la fraude fiscale. Mais d'autre part, le contribuable ne reste pas inactif : aux mesures prises par le législateur, il répond toujours par une « combinaison » nouvellement inventée qui lui permettra quand même d'échapper à l'impôt.

Nous avons donc, en résumé, la situation suivante dans presque tous les Etats :

Les besoins d'Etat vont sans cesse en s'accroissant. Les dépenses formidables qu'exige la course aux armements

ont pour conséquence directe l'aggravation des taux d'impôt, l'écrasement du contribuable. Ce dernier, encouragé par l'opinion publique, fait tout son possible pour échapper à l'impôt, malgré les mesures contre la fraude fiscale prises à son égard par la loi. D'ailleurs, ces mesures ne font qu'irriter davantage les esprits et rendre la lutte encore plus acharnée. Et quels sont les résultats de cette lutte ? Des budgets qui souvent accusent un déficit plus ou moins grave et le goût de la fraude qui se développe sans cesse chez les contribuables, convaincus que la justice fiscale n'existe pas.

II

Cette lutte entre le fisc et le contribuable est particulièrement expressive en matière d'impôt sur les successions.

Les successions sont depuis longtemps déjà une bonne matière imposable. En Egypte, par exemple, au VII^e siècle avant J.-C., on prélevait une taxe de 10 % sur les transmissions par décès et cette taxe fut adoptée par les Grecs. Les Romains ont connu, eux aussi, cet impôt, qui fut institué par Auguste sous le nom de *Vicesima hereditatium et legatorum* (7).

(7) Cf. sur ce point G. Findlay Shirras, *Science of Public Finance*, Macmillan and C^o, London, 3^e éd., 1936, T. II, pp. 521-524.

Aujourd'hui, les droits de succession constituent pour certains Etats, comme l'Angleterre et la France, une bonne source de recettes budgétaires, une source qui est surtout bien contrôlée.

Mais en outre, l'institution des successions était toujours — et est encore — une cible pour les doctrines socialistes et plus particulièrement pour ceux aux yeux desquels l'impôt représente un instrument puissant de nivellement des richesses individuelles. C'est surtout la doctrine allemande, avec Wagner en tête, qui prétend que l'impôt doit avoir principalement des buts sociaux, les buts fiscaux n'étant que de second plan.

Les législateurs, influencés d'une part par cette doctrine, sachant d'autre part que l'impôt sur les successions est un impôt à bon rendement (8), ont successivement élevé les taux de ce dernier de façon qu'ils sont parfois arrivés à une quasi-confiscation. D'où la réaction des contribuables qui essaient par tous les moyens d'échapper à cette spoliation.

Naturellement, les législateurs interviennent en établissant des mesures de contrôle et c'est ainsi que de véritables systèmes de répression de la fraude fiscale en matière successorale sont constitués.

D'ailleurs, ce n'est pas seulement pour sauvegarder les rendements d'impôts successoraux que la répression de la fraude en cette matière a pris une telle extension.

(8) En effet, on dit, pour l'impôt successoral qu'il frappe le contribuable au bon moment : celui-ci l'acquittera sans grande difficulté, parce qu'en héritant, il est devenu plus riche sans peine et sans travail.

Le but du législateur est aussi de permettre au fisc le contrôle pour d'autres impôts.

En effet, la fiscalité moderne a généralement abandonné la fixation forfaitaire d'assiettes d'impôts et a adopté le principe de la déclaration des parties. Il est, par conséquent, de grand intérêt pour le fisc de connaître exactement toutes les richesses qui passent à la suite de décès, car cela lui permettra de contrôler les déclarations faites lors de la perception d'autres impôts.

Est-ce un bien que les successions soient lourdement grevées par les impôts ? Le législateur est-il en mesure d'enrayer, de supprimer la fraude fiscale en matière successorale dont la cause principale est l'exagération des impôts ? Telles sont les questions principales qui feront l'objet de notre étude.

Au cours de notre travail, nous nous baserons surtout sur la législation française et sur la législation anglaise, tout en jetant un petit coup d'œil sur les législations d'autres pays.

CHAPITRE I

L'EVOLUTION FISCALE EN MATIERE D'IMPOSITION DES SUCCESSIONS ET LA FRAUDE FISCALE

I. — EN FRANCE.

A l'origine du régime fiscal actuel se trouve la loi fondamentale du 22 frimaire an VII. D'après cette loi, les successions étaient assujetties à un droit proportionnel de mutation dont le tarif unique était fixé à 5 % pour les immeubles et à 1,25 % pour les meubles. Les successions en ligne directe bénéficiaient d'une détaxe de même que les successions entre époux : les premières n'étaient atteintes que de 1 % pour les immeubles et de 0,25 % pour les meubles, et les secondes de 2,50 % et de 0,625 %.

Pourquoi les immeubles étaient-ils plus lourdement taxés que les meubles ? Pour compenser les pertes subies par les contribuables à cause du principe de la non-déduction des dettes (1). On pourrait rendre hommage à cette générosité du législateur de l'an VII. Mais, hélas, il était moins généreux lorsqu'il défendait et consacrait le principe de la non-déduction des dettes, qui subsista jusqu'en 1901.

Le droit de mutation par décès, qui était — comme on le voit — assez léger, se vit aggravé par les dispositions successives des lois du 28 avril 1816 et du 21 avril 1832 et enfin par la loi du 18 mai 1850. Cette dernière

(1) Voir sur ce point *infra*, p. 98.

loi supprima la distinction entre les immeubles et les meubles et, à son tour, augmenta les tarifs du droit de succession :

En ligne directe	1,25 %	décimes compris
Entre époux	3,75 %	—
Entre frères et sœurs, etc. ...	8,125 %	—
Entre grands - oncles et grands'tantes, etc.	8,75 %	—
Entre parents du 4 ^e au 12 ^e degré	10,11 %	—
Entre personnes non parentes	11,25 %	—

Ces tarifs ne changèrent plus avant la réforme de 1901.

La loi du 25 février 1901 apporta deux innovations : 1^o le principe de la déduction des charges et 2^o la progressivité de l'impôt sur les successions s'appliquant à la part nette de chaque héritier et par fractions de la même part. La première innovation, bien que réclamée et désirée pendant presque un siècle, fut éclipsée par la crainte que provoqua la seconde. En effet, l'expérience anglaise depuis la loi de 1894 et les critiques soulevées par cette loi, créèrent une atmosphère insupportable où l'on entendait les voix des économistes les plus éminents s'élever contre cette « arme dangereuse des classes tendant au nivellement des richesses qu'est la progressivité de l'impôt ».

Malgré toutes ces critiques, l'on vit déjà en 1902 (2) l'aggravation des taux d'impôt successoraux et l'extension de la progressivité, notamment pour les tranches au-delà de 1 million et jusqu'à 50 millions. Nous donnons

(2) Loi du 30 mars 1902.

ci-après le résumé succinct des taux valables après la loi de 1902, en indiquant le taux minimum, le taux moyen et le taux maximum (3) :

	Taux applicables à la fraction de part nette comprise entre :		
	1 à 2.000 fr.	250.001 à 500.000 fr.	au-delà de 500.000 fr.
	(en %)	(en %)	(en %)
Ligne directe	1	2,50	5
Entre époux	3,75	6	9
Entre frères et sœurs	8,50	11	14
Entre oncles et neveux	10	12,50	15,50
Entre grands-oncles, cousins-germains	12	14,50	17,50
Entre parents au 6 ^e degré	14	16,50	19,50
Au-delà du 6 ^e degré et entre non parents	15	17,50	20,50

Tout le monde protesta contre le « caractère spolia-
teur » du régime fiscal français en matière successorale.
On pensait alors que le fisc avait atteint le maximum en
chargeant de cette façon les successions. Que l'on était
loin de la réalité.

Déjà la loi du 8 avril 1910 apporta des charges nouvel-
les : 1° Pour la ligne directe, qui est divisée en trois
catégories ; 2° Pour les parents au-delà du 4^e degré, as-
similés dorénavant aux non-parents ; 3° Pour tous les
autres, étant donnée l'aggravation générale des taux.

Jusqu'en 1917, il n'y eut que divers projets portant
aggravation des charges fiscales en matière de succes-

(3) Nous avons emprunté ce résumé à M. René Stourm, *Sys-
tèmes généraux d'impôts*, éd. 1912, p. 250.

sions, projets qui, pourtant, furent rejetés par la Chambre ou par le Sénat.

Mais vient la loi de finances du 31 décembre 1917 qui augmenta d'environ 30 % les tarifs des droits successoraux, créa en plus une taxe successorale et fractionna la ligne directe en six catégories. Le fardeau fiscal pesant sur les successions était encore loin de son apogée. L'équilibre budgétaire d'après la guerre se trouvait gravement compromis et la loi de finances du 25 juin 1920 pour combler l'énorme déficit, augmenta entre autres et le droit de succession et la taxe successorale. Avec le minimum de la taxe successorale qui fut de 39 % et le maximum du droit successoral qui fut, pour la ligne collatérale, de 59 %, le fisc aurait pu opérer, dans certains cas, des quasi confiscations. Pour éviter cela, le législateur fixa le « plafond fiscal » à 80 % et ordonna, sauf déduction de dettes, la déduction du montant de la taxe successorale lorsqu'on calculait la masse successorale imposable au droit de succession.

Ce sont toujours les difficultés budgétaires qui, en 1924, conduisirent à une majoration de 20 % de tous les impôts et en conséquence, des impôts sur les successions (4).

On croyait déjà à la fin de tout. Mais vint, avec la loi du 3 août 1926, la réforme financière de M. Poincaré. De nouvelles majorations des tarifs de l'impôt sur les successions. Voilà l'apogée de l'évolution du régime fiscal français en matière successorale. C'est un véritable écrasement des héritiers.

(4) Loi « du double décime » du 22 mars 1924.

Ci-après le tableau des taux du droit de mutation minima, moyens et maxima :

	1 à 1.000 fr. (en %)	250.001 à 500.000 fr. (en %)	Au-delà de 50 mill. (en %)
1. Ligne directe descendante au 1 ^{er} degré	3	7,80	15
2. Ligne directe descendante au 2 ^e degré et entre époux	3,60	8,40	15,60
3. Ligne directe descendante au-delà du 2 ^e degré	4,20	9	16,20
4. Ligne directe ascendante au 1 ^{er} degré	4,80	9,60	16,80
5. Ligne directe ascendante au 2 ^e degré et au-delà	5,40	10,20	17,40
6. Entre frères et sœurs	14,40	24	38,40
7. Entre oncles et tantes et neveux ou nièces	20,40	30	44,40
8. Entre grands - oncles ou grand'tantes et petits-neveux ou petites-nièces et cousins germains	26,40	36	50,40
9. Entre parents au-delà du 4 ^e degré et entre personnes non parentes	32,40	42	56,40
(Double décime compris)			

Ajoutons à cela le montant de la taxe successorale, dont le taux est de 1,20 % à 25,20 si le défunt laisse un enfant et de 3,60 à 46,80 % s'il en laisse deux.

Evidemment, le législateur était bien obligé de donner quelques concessions aux contribuables.

C'est ainsi que la même loi du 3 août 1926 a allégé la charge fiscale possible des contribuables en fixant les maxima, les « plafonds » de prélèvement. Le total des droits — droit de mutation et taxe successorale — frappant chaque bénéficiaire héréditaire ne saurait dépasser, en ligne directe et entre époux, 25 %, en ligne collatérale 35 % et enfin, entre parents au-delà du 4^e degré et entre personnes non parentes 40 %.

Les lois du 29 décembre 1929 et du 16 avril 1930 intervinrent dans le même ordre d'idées, réservant un tarif

spécial de faveur pour les successions en ligne directe ou entre époux ne dépassant pas 500.000 francs. Cette taxe de faveur est appliquée pour le droit de mutation proprement dit aussi bien que pour la taxe successorale.

D'après les mêmes lois, des abattements à la base imposable sont effectués lorsque le défunt ou l'héritier a des enfants.

A noter aussi que les petites successions, c'est-à-dire les parts nettes jusqu'à 10.000 francs dans les successions dont la valeur totale ne dépasse pas 25.000 francs, bénéficient du tarif de la loi de 1910.

Tout ce système d'allègement, et surtout le système de deux impôts successoraux, est très compliqué, on dirait même très enchevêtré. Et c'est à juste raison qu'on le considère comme une des causes de la fraude fiscale (5) étant donné qu'il rend quasi impuissant le contrôle.

La réforme fiscale en matière successorale effectuée par le décret du 11 juillet 1934 (comme suite à la loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale) vient combler cette lacune. Le droit de mutation par décès proprement dit et la taxe successorale furent fondus en un seul droit de mutation (art. 5 de la loi du 6 juillet 1934).

L'article 1 du décret du 11 juillet 1934 fixe les taux des droits de mutation par décès qui seront appliqués, « sans addition d'aucun décime », aux parts nettes recueillies par chaque ayant-droit.

Comme précédemment, nous donnons un résumé indiquant les taux minima, moyen et maxima :

(5) Germain-Martin, *Le problème financier*, 1930-1936, Paris, Editions Domat-Monchrestien, 1936, p. 268.

Taux applicable à la fraction de part nette comprise entre :

	1 et 10.000 frs (en %)	250.001 et 500.000 frs (en %)	500.001 et 1 mil- lion (en %)	Au- delà de 50 mil. (en %)
<i>En ligne directe descendante</i>				
<i>au 1^{er} degré :</i>				
1 enfant vivant ou représenté..	5	15	17,50	max.
2 enfants vivants ou représentés	3	7,75	9	15
<i>En ligne directe descendante</i>				
<i>au 2^e degré :</i>				
1 enfant vivant ou représenté..	5,75	15,50	18	max.
2 enfants vivants ou représentés	3,50	8,50	9,50	15,50
<i>Entre époux :</i>				
Pas d'enfants vivants ou représ.	8,75	28	32	max.
1 enfant vivant ou représenté..	7,25	24	26,50	»
2 enfants vivants ou représentés	3,50	8,50	9,50	15,50
<i>Ligne directe ascendante au</i>				
<i>1^{er} degré :</i>				
Pas d'enfants vivants ou représ.	10,75	28,25	max.	max.
1 enfant vivant ou représenté..	7,75	23,50	25	»
2 enfants vivants ou représentés	4,75	9,50	10,75	16,75
<i>Ligne directe descendante au</i>				
<i>2^e degré :</i>				
Pas d'enfants vivants ou représ.	11,50	28,25	max.	max.
1 enfant vivant ou représenté..	8,50	23,75	25,50	»
2 enfants vivants ou représentés	5,50	10,25	11,50	17,50
<i>Entre frères et sœurs :</i>				
Pas d'enfant vivant ou représ.	19,50	39,75	max.	max.
1 enfant vivant ou représenté..	17	35,50	37,75	»
2 enfants vivants ou représentés	14,50	24	26,50	38,50
<i>Entre oncles et tantes :</i>				
Pas d'enfants vivants ou représ.	25,50	max.	max.	max.
1 enfant vivant ou représenté..	23	40	»	»
2 enfants vivants ou représentés	20,50	30	38,50	»
<i>Entre grands-oncles ou grand-</i>				
<i>tantes et petits neveux ou</i>				
<i>petites nièces et entre cou-</i>				
<i>sins germains :</i>				
Pas d'enfants vivants ou représ.	31	max.	max.	max.
1 enfant vivant ou représenté..	28,75	»	»	»
2 enfants vivants ou représentés	26,50	36	38,50	max.
<i>Entre parents au-delà du 4^e</i>				
<i>degré et entre personnes</i>				
<i>non parentes :</i>				
Pas d'enfant vivant ou représ.	36,75	max.	max.	max.
1 enfant vivant ou représenté..	34,50	»	»	»
2 enfants vivants ou représentés	32,50	42	»	»

Les droits de mutation par décès frappant chaque ayant-droit ne pourront excéder 25 % pour les successions en ligne directe, 35 % en ligne collatérale et enfin 40 % pour les successions entre parents au-delà du 4^e degré et entre non parents.

Un tarif spécial moins lourd est prévu pour les parts nettes recueillies par les parents en ligne directe descendante aux 1^{er} et 2^e degrés et par l'époux dans les successions dont l'actif total n'excède pas 500.000 francs, de même que pour les parts nettes ne dépassant pas 10.000 francs et dans les successions ayant une valeur active de 25.000 francs maximum (art. 3).

Les articles 4 et 6 prévoient des abattements de la masse globale au cas où le nombre d'enfants du *de cujus* ou du successeur dépasse trois.

Nous voyons donc que le changement principal dû à la réforme de 1934 est l'unification de la taxe successorale et du droit de mutation par décès proprement dit en un droit unique, ce qui simplifie beaucoup le système d'imposition des successions.

Par conséquent, la charge fiscale pesant sur les successions n'est pas diminuée en principe. En effet, les maxima légaux de 25 %, 35 % et 40 % sont les mêmes qu'avant la réforme.

Cependant, le décret portant réforme fiscale en matière successorale s'est beaucoup préoccupé de favoriser les successions dans les familles nombreuses. C'est une bonne politique pour stimuler la natalité.

Mais nous nous demandons si cette réforme — dans laquelle nous n'apercevons aucune intention du législa-

teur d'alléger généralement la charge fiscale en matière successorale — apportera un remède à la fraude fiscale.

Car, de même que dans les autres pays où les successions sont surchargées, en France également la fraude fiscale en matière successorale existe. Et ce n'est pas une seule fois que tous, compétents comme incompetents, se sont plaints de l'énormité de la fraude fiscale en cette matière.

Beaucoup se sont efforcés de démontrer que la fraude fiscale existe. Certains ont même cru pouvoir donner des évaluations, lesquelles sont pour la plupart exagérées.

C'est ainsi qu'en 1895, M. Mougeot parlait de 100 millions de francs qui échappaient annuellement au fisc en matière successorale.

M. Leclerc et M. Ridder, dans un rapport présenté en 1906 à la Chambre des Notaires de Paris, soulignent l'importance de la fraude qui « a pris un développement considérable à l'annonce des nouveaux impôts de successions ».

M. Charles Dumont, dans une proposition faite à la Chambre le 4 novembre 1907, évalua à 60 millions par an la perte subie par le fisc à cause de la fraude, ce qui représentait le quart environ du total du rendement annuel des droits de mutation de ce temps-là (6).

Dans son article *Les valeurs mobilières et les fraudes*, paru dans *l'Opinion* le 1^{er} août 1908, M. Fernand Faure croit que la fraude annuelle atteint 600 millions. La même évaluation est donnée par M. Caillaux dans son

(6) *J. Off.*, 23 juin 1908, Doc. parl., p. 1.302.

Exposé des motifs du projet de budget pour l'année 1910 (7), par M. Caillaux qui pourtant, un an auparavant, donnait une évaluation beaucoup plus modeste, entre 32 et 40 millions (8).

Parfois essaie-t-on de démontrer l'existence de la fraude en prenant pour base la fortune globale de la France divisée par 35 (coefficient représentant la durée moyenne de la vie humaine, ou plus exactement la période moyenne pendant laquelle la fortune globale en France est transmise une fois à l'occasion du décès). La fortune globale de la France était évaluée avant la guerre à 275 milliards de francs. En la divisant par 35, nous obtenons 8 milliards, ou la somme totale des valeurs qui, dans un an, devraient être assujetties à l'impôt successoral. La différence entre cette somme et le total des valeurs déclarées pourrait nous indiquer approximativement l'importance de la fraude fiscale (9).

Or, dans les dernières années d'avant-guerre, l'actif net annuel de déclarations de successions était d'environ 5,5 milliards de francs. La différence, soit 2,5 milliards, aurait été pour la plus grande part due à la fraude fiscale.

Après la guerre, le mal persiste, mais dans des proportions encore plus graves. « **Au moment de crise financière** qui suivit la guerre de 1914, le moyen simpliste d'éviter un rendement moindre dans le produit de l'impôt consista à tenir compte de la fraude lors de l'éleva-

(7) *J. Off.*, 18 juin 1909, Doc. parl., Chambre, Ann., N° 2.570.

(8) *J. Off.*, 28 mai 1908, Doc. parl., Chambre, Ann., N° 1.709.

(9) A. Dupeyron, *L'impôt sur les successions*. Thèse de doctorat, Bordeaux, 1913.

tion des tarifs. Ceux-ci sont d'autant plus élevés en droit que la fraude se charge de les réduire en fait « (10).

Malgré cette pratique fâcheuse, nous pouvons constater que les prévisions des ministres des finances, concernant le rendement des droits de succession, ont été souvent trop optimistes. De 1920 à 1926, sur sept années donc, il y en eut quatre avec des moins-values plus ou moins importantes. Voyons les chiffres :

	Prévisions	Recouvrements effectués
1920	792.278.500 fr.	669.799.500 fr.
1921	722.599.500 »	809.706.000 »
1922	963.078.500 »	915.477.000 »
1923	957.867.500 »	986.353.000 »
1924	1.060.367.500 »	1.399.352.000 »
1925	1.619.317.000 »	1.450.781.000 »
1926	1.717.252.000 »	1.653.292.000 »

En 1920, nous constatons une moins-value du rendement des impôts successoraux par rapport aux prévisions du ministre des finances, malgré la loi de finances du 25 juin de la même année, qui est venue aggraver les taux du droit de mutation proprement dit et de la taxe successorale.

Pour l'année 1924, il est évident que le rendement aurait été au-dessous de la prévision du ministre des finances, si la loi du 22 mars n'était pas intervenue en instituant le double décime.

(10) A. Thierriat, *L'impôt des successions, la lutte contre la fraude par les dérogations au droit civil et les présomptions légales*. Thèse pour le doctorat, Dijon, 1931, p. 18.

Les moins-values en 1925 et en 1926 en sont la meilleure preuve.

Nous ne disposons malheureusement pas des mêmes données statistiques pour pouvoir démontrer la persistance de la fraude fiscale en matière successorale dans les années suivantes. Mais nous croyons pouvoir le faire aussi bien à l'aide de l'actif net global assujéti annuellement aux droits de succession, en le comparant à celui d'avant-guerre.

Cet actif net des successions déclarées varie entre 12 milliards 200 millions et 16 milliards de francs environ par an pour la période de dix ans de 1927 jusqu'à 1936. Cela nous donne évalué en francs d'avant-guerre, une somme moyenne d'environ 2 milliards 500 millions à 3 milliards 200 millions par an. Par contre, nous avons vu tout à l'heure que la valeur des successions déclarées annuellement avant la guerre était d'environ 5 milliards 500 millions.

A quoi faut-il attribuer cette diminution de 50 %, sinon à la fraude fiscale pour la plus grande part ?

II. — EN ANGLETERRE.

Les droits de succession furent introduits en Grande-Bretagne (11) avec le Stamps Act en 1694. A l'exemple de la Hollande, un droit de timbre — *Probate duty* — fut institué, frappant de 5 schillings toute mutation de propriété par décès. Ou, plus exactement, ce droit n'atteignait que les mutations de propriétés mobilières à l'occasion de la demande des lettres d'administration demandées par l'*administrator* ou à l'occasion de l'homologation du testament demandée par l'*executor* auprès de la « Cour of Probate » (12). Le *Probate duty* atteignait les successions dont la valeur dépassait 20 livres et il fut institué pour une période de quatre ans seulement. On rencontre ici la bonne vieille méthode de

(11) Au Moyen Age, il y avait en Grande-Bretagne deux impôts féodaux sur les cessions : le « heriot » et le « relivium ». A noter aussi l'impôt successoral perçu par l'église sur chaque âme. Ce dernier, après s'être transformé en impôt nommé « mortuarium », fut aboli par Henri VIII. — Dr Paul Haensel, *Die mittelalterlichen Erbschaftsteuern im England*, dans « Deutsche Zeitschrift für Kirchenrecht », 1909-1910.

(12) Il y a en Angleterre une différence entre le régime successoral de la propriété immobilière — *real property* — et celui de la propriété mobilière — *personal property*. Ce n'est que pour la propriété immobilière que le droit de saisine existe, l'héritier succède au *de cuius* sans intermédiaire. Pour la propriété mobilière, par contre, pas de saisine, car un personnage intermédiaire s'interpose entre le *de cuius* et l'héritier. Ce personnage — généralement le parent le plus proche ou la veuve du *de cuius* — est nommé *administrator* ou *executor* suivant qu'il s'agit d'une succession *ab intestat* ou d'une succession testamentaire et c'est lui, et non l'héritier, qui représente le défunt.

n'établir un nouvel impôt qu'à titre provisoire (13), laissant le contribuable espérer que, après un certain temps, il sera délivré de cette charge. Hélas, ce temps ne vient presque jamais. Nous pouvons voir, en effet, dans notre cas, que le *Probate duty*, après avoir été prolongé jusqu'au 1^{er} août 1706, après avoir été élevé à 10 schillings, fut prolongé en 1706 pour une nouvelle période de 96 ans. Mais, en attendant, ce droit fut plusieurs fois remanié et reaugmenté. Il fut d'abord transformé en une taxe fixe mais graduée suivant la valeur des biens frappés (10 s. pour L. 20 à 100 ; 1 L. pour L. 100 à 300, et 2 L. pour L. 300 et plus). En 1881, Gladstone lui donna sa forme finale : 2 % pour 100 L. à 500 L. ; 2 1/2 % pour L. 500 à 1.000 ; 3 % pour 1.000 et plus.

Le *Probate duty* et d'autres impôts perçus à l'occasion du décès, constituèrent un système d'imposition des successions qui, malgré ses nombreuses imperfections, ne fut réformé qu'en 1894 par Sir William Harcourt. Cette date marque la fin du vieux système dont les principaux impôts, à côté de celui mentionné ci-dessus, étaient le *Legacy duty* et le *Succession duty*.

Le *Legacy duty*, créé en 1780 par lord North, était originairement un droit de timbre perçu sur la quittance que le bénéficiaire de legs mobiliers délivrait à l'*executor* et dont le tarif était de 2 s. 6 d. pour les biens au-dessous

(13) La même méthode a servi pour introduire l'*income tax* qui, d'ailleurs, aujourd'hui même, n'est perçu qu'« à titre exceptionnel » et est à cet effet l'objet d'un vote annuel du Parlement. Cela n'empêche pas que l'*income tax* soit l'impôt principal du système fiscal anglais.

de 20 livres, de 5 s. pour les biens valant de 20 à 100 livres et de 10 s. pour les biens valant plus de 100 livres.

Les legs mobiliers se prêtaient facilement à la fraude et c'est Pitt qui, en 1796, remania le *Legacy duty* (14), à fin de la réprimer. Du même coup, Pitt, inspiré des idées d'Adam Smith (15) institua un nouveau tarif gradué d'après la parenté :

	1796	1804	1805
Ligne directe			1 %
Les frères et sœurs et leurs descendants	2 %	2 1/2 %	3 %
Les oncles et tantes et leurs descendants	3 %	4 %	5 %
Les grands-oncles et grand'tantes et leurs descendants	4 %	5 %	6 %
Les autres collatéraux et les non parents	6 %	8 %	10 %

Ce tableau nous montre que le taux fut augmenté en 1804 et qu'en 1805 les descendants et les ascendants en ligne directe — jusqu'alors à l'abri de cet impôt — furent à leur tour frappés, bien que d'un taux minimum, tandis que les autres taux furent réaugmentés.

(14) *Legacy duty Act* du 26 avril 1796 (36 Geo. 3, C. 52).

(15) A. Smith considérait comme système parfait d'imposition de successions le « *Vicesima Hereditatum* » — impôt sur les successions des anciens Romains, ainsi que le système d'imposition de successions en Hollande. - *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Ed. George Routledge and Son, Ltd. London, 1898, pp. 680-682.

Nous remarquons jusqu'à présent que les deux impôts principaux de l'ancien système fiscal successoral anglais n'atteignaient que les biens mobiliers. La cause en était l'opposition, au Parlement, de l'aristocratie anglaise. En effet, celle-ci, étant une aristocratie essentiellement foncière, voyait d'un mauvais œil toute tentative d'instituer un impôt successoral sur les propriétés immobilières. « Vraiment, comme le disait M. Leroy-Beaulieu, c'est un des plus curieux exemples de l'égoïsme de classes qui se manifeste parfois sous le régime parlementaire » (16). Il est inutile de parler du manque d'égalité fondamental que cet état de choses comportait. Nous dirons simplement que l'aristocratie foncière anglaise, après une longue lutte, a dû céder en 1853 devant les propositions faites par Gladstone, propositions qui, peu après, devinrent la loi instituant le nouvel impôt successoral en Grande-Bretagne, le *Succession duty* (17).

Cet impôt frappe du même taux que le précédent impôt, en principe, tous les biens sujets à une mutation par décès, donc tous les meubles ainsi que tous les immeubles, mais à condition qu'ils ne soient pas préalablement soumis au *Legacy duty*. Par conséquent si un bien, à l'occasion d'une mutation par décès, a été déjà atteint par le *Legacy duty*, il sera, dans ce cas, exempt du *Succession duty*. En instituant ce droit (18), le législateur

(16) Paul Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, Paris, Librairie F. Alcan, 8^e éd., 1912, p. 657.

(17) *Succession Duty Act* du 4 août 1853 (16 et 17 Vict. c. 51).⁹

(18) Comme les impôts précédents, le *Succession duty* est aussi un droit de timbre perçu, cette fois-ci, sur un *account*,

voulait atteindre un double but : frapper les biens immobiliers et satisfaire le principe fondamental de la justice fiscale, d'une part, et, d'autre part, atteindre tous les biens mobiliers qui jusqu'à présent, échappaient aux impôts de succession, notamment les *Leaseholds* et les biens *Settled* (19). Il est bien entendu que l'on doit y joindre le but fiscal que le législateur avait en vue.

On voit bien que le *Succession duty* est un complément du *Legacy duty* et que, par conséquent, ces deux droits n'en font qu'un seul, à plus forte raison que leurs tarifs sont identiques (20).

Après avoir parlé des trois principaux droits de succession de l'ancien système anglais, il nous reste à mentionner encore deux droits qui ne furent que des compléments aux premiers et qui, d'ailleurs, ne furent créés que peu de temps avant la réforme de 1894.

C'est tout d'abord l'*account duty*, institué en 1881 principalement pour remédier aux fraudes sur le probate duty. (21).

Quant à l'autre, il fut établi par Goschen en 1889 à

ou inventaire des biens acquis. L'inventaire doit être présenté par le contribuable aux autorités administratives (*Commissioners of Inlands Revenue*) et doit indiquer le nom du décédé et du successeur et le degré de parenté qui les unit, la valeur des biens acquis ainsi que les dettes les grevant (qui seront déduites). Art. 9 et 45 de la loi du 4 avril 1853.

(19) Voir infra, p. 85.

(20) A l'exception d'une courte période de 1888 à 1894 pendant laquelle un droit additionnel au *succession duty* était perçu à raison de 10 s. % pour les lignes directes et de 1 l. 10 s. % pour les lignes collatérales.

(21) Les donations entre vifs qui échappaient au *probate duty* sont frappées par l'*account duty*.

titre provisoire (pour sept ans seulement) et c'est pour cela qu'on l'appela *Temporary estate duty*. C'est une simple taxe uniforme de 1 % pesant sur chaque matière imposable dont la valeur dépassait L. 10.000 et perçue en plus du *probate account duty* ou du *succession duty* (22).

Pour en terminer avec l'ancien système d'imposition successorale en Angleterre, disons encore quelques mots sur sa caractéristique générale ou, plus précisément, sur son défaut principal. Mais nous préférons, sur ce point, laisser parler ceux qui ont contribué à la réforme de 1894. Goschen, en sa qualité de chancelier de l'Echiquier, disait : « S'il est jamais donné à un chancelier de l'Echiquier de faire pénétrer la lumière, la logique et la justice dans cette obscure question des taxes successorales, ce sera un beau fleuron pour sa couronne ». Et sir William Harcourt, dans son « budget speech » (le 16 avril 1894), en parlant de l'ancien système fiscal des successions, employa les termes suivants : « ...un spécimen unique de législation en mosaïque... composée de pièces disparates... accessible seulement à ceux qui sont richement payés pour la comprendre » (23) (*The Times*, 17 avril 1894, *Parliament House of Commons*).

(22) La matière imposable était le patrimoine intégral (*the estate*) du décédé, au cas où le *temporary estate duty* complétait le *probate* et *account duty* ; au cas de *succession duty*, la part des biens immeubles laissée à chaque héritier (*any succession*). Art. 5 et 6 de la loi du 31 mai 1889.

(23) Les deux citations sont tirées de « *L'impôt sur les successions en Angleterre, en France et en Belgique* » par Georges Van den Bossche, Louvain, Imprimerie Polleunis et Centerick, 1900, p. 7.

Les tendances libérales et démocratiques du Cabinet Rosbery, d'une part, et les nécessités du Trésor dont les ressources fiscales diminuaient constamment, d'autre part, aboutirent à la réforme fiscale en matière successorale (24). Cette réforme concerne surtout le nouvel *Estate duty*, par lequel furent remplacés les droits de *probate*, d'*account* et de *temporary estate*.

Quant aux *legacy* et *succession duty*, ces deux impôts complémentaires, fondus en un seul impôt, restèrent inchangés sauf quelques modifications dans le mode de paiement. Notons tout de suite que les successions en ligne directe en étaient exemptes, sous la condition d'avoir acquitté le *estate duty*. Mais après le *Finance Act* 1910, celles-ci furent aussi atteintes d'un taux de 1%, de même que les successions entre époux si la valeur était supérieure à L. 15.000. Le reste du tarif fut aussi remanié par la même loi et nous avons le tableau suivant qui reste valable jusqu'à nos jours pour le *legacy* et le *succession duty* :

Successions en ligne directe	1 %
Frères et sœurs et leurs descendants	5 %
Autres personnes	10 %

Sont exemptes de cet impôt les successions ne dépassant pas L. 1.000 (L. 2.000 entre époux et pour les enfants de moins de 21 ans).

Nous arrivons maintenant à l'*estate duty* qui est, comme le dit M. Allix, « la pièce maîtresse du nouveau sys-

(24) *Finance Act* 1894 du 31 juillet (57 et 58 Vict. C. 30).

tème » (25). En effet, c'est lui qui sera désormais l'impôt successoral au rendement formidable (26). C'est lui qui classera la Grande-Bretagne en tête de tous les pays au point de vue de la charge fiscale en matière successorale (27).

Le nouvel *estate duty* est un impôt purement réel, qui frappe le patrimoine — *estate* — intégral du *de cujus* sans tenir aucun compte de la personne de l'héritier ou des héritiers. La seule chose qui compte pour cet impôt est la valeur vénale pure, — déduction faite des dettes — du patrimoine (*estate*) ou plus précisément de tous les biens mobiliers et immobiliers qui font ensemble l'objet d'une mutation par décès.

C'est à ce titre que les *estates* au-dessous de L. 100 sont exemptes de cet impôt. C'est toujours à ce titre que les héritiers des *estates* dont la valeur ne dépasse pas

(25) Allix Edgard, *Traité des Finances*, p. 743.

(26) Pour l'année 1936-1937, l'*estate duty* faisait plus des 7/8^e du total des impôts sur les successions, ou L. 76.961.000 sur L. 87.863.000.

(27) Le Prof. Paul Sutdenski, dans son article « *Modern Fiscal System, Their Characteristics and Trends of Development* », paru dans « *Annals of the American Academy of Political and Social Science* », janvier 1936 (p. 29) donne le tableau dont nous avons tiré les pourcentages concernant les impôts sur les successions par rapport au total d'impôts levés dans les pays suivants :

en Grande-Bretagne (1932), les impôts sur les succes. font	7,1	%
— Etats-Unis d'Amérique (1933-1934) —	5,6	%
— Canada (1932) —	3	%
— France (1925-1926) —	5,7	%
— Allemagne (1930-1931) —	0,6	%
— Italie (1932) —	0,7	%
— Belgique (1931) —	3	%
— Pays-Bas (1931) —	6	%
— Suisse (1932) —	2,1	%
— Japon (1932) —	1,7	%

L. 300 ou L. 500 sont libres de payer un droit fixe de, respectivement, 30 ou 50 schillings, au lieu de se soumettre au tarif normal.

Quant au mode de recouvrement, il n'a pas beaucoup changé depuis le *probate duty*, car c'est toujours l'*executor* ou l'*administrator* qui intervient pour obtenir le *probate*(28) ou les *lettres of administration*. A cet effet, il doit soumettre aux commissaires of *Inland Revenue* une déclaration sous serment, l'*affidavit*, contenant les valeurs de tous les biens qui font l'objet de la mutation par décès. Cette estimation est, naturellement, contrôlée par les commissaires qui, à ce propos, arrêtent le montant du taux de l'impôt. L'*executor* ou l'*administrator* a la possibilité d'appel contre la décision des commissaires devant la Haute Cour (*High Court*).

Si l'on prenait en considération sa lourdeur actuelle, qui est écrasante, le *estate duty*, tel qu'il fut créé en 1894, n'était pas très lourd. En effet le taux, qui commençait par 1 %, ne dépassait guère 8 % pour les plus grosses fortunes. Et pourtant, il avait beaucoup d'adversaires. Mais c'est plutôt contre le principe de la progressivité que beaucoup de théoriciens conservateurs se sont élevés en prétendant que le système de la proportionnalité était beaucoup plus satisfaisant au point de vue de la justice fiscale. Tandis que les défenseurs de la progressivité, pour la plupart inspirés des idées socialistes, livraient une rude bataille aux premiers. Nous savons

(28) Le *probate*, c'est l'homologation du testament demandée par l'*executor* (voir *supra*, p. 27).

très bien que la question est restée ouverte entre les deux camps jusqu'à nos jours. Mais nous ne pouvons nous attarder davantage sur ce point.

Revenons à l'*estate duty*. Nous pouvons présenter le tableau ci-dessous, qui permet de suivre tous les changements de ce droit principal du système successoral fiscal anglais :

Augmentations successives
des taux de l'*Estate Duty* :

La valeur nette imposables en milliers de £	Après le 1- 8-1894	Après le 18- 4-1907	Après le 29- 4-1909	Après le 15- 8-1914	Après le 31- 7-1919	Après le 29- 6-1925	Après le 31- 7-1930
(en %)							
depuis 0,1 à 0,5	1	1	1	1	1	1	1
0,5 1	2	2	2	2	2	2	2
1 5	3	3	3	3	3	3	3
5 10	3	3	4	4	4	4	4
10 12,5	4	4	5	5	5	5	5
12,5 15	»	»	»	»	»	6	6
15 18	»	»	»	»	6	7	7
18 20	»	»	»	»	»	8	8
20 21	»	»	6	6	7	»	»
21 25	»	»	»	»	»	9	9
25 30	4 1/2	4 1/2	»	»	8	10	10
30 35	»	»	»	»	9	11	11
35 40	»	»	»	»	»	12	12
40 45	»	»	7	7	10	13	13
45 50	»	»	»	»	»	14	14
50 55	5	5	»	»	11	15	15
55 60	»	»	»	»	»	16	16
60 65	»	»	»	8	12	»	»
65 70	»	»	»	»	»	17	17
70 75	»	»	8	»	13	»	»
75 80	5 1/2	5 1/2	»	»	»	18	18
80 85	»	»	»	9	»	»	»
85 90	»	»	»	»	»	19	19
90 100	»	»	»	»	14	19	19
100 110	6	6	9	10	»	20	20
110 120	»	»	»	»	15	20	20
120 130	»	»	»	»	»	21	22
130 140	»	»	»	»	16	»	»
140 150	»	»	»	»	»	22	»
150 170	6 1/2	7	10	11	17	»	24
170 175	»	»	»	»	»	23	»
175 200	»	»	»	»	18	»	»

200	225	»	»	11	12	19	24	26
225	250	»	»	»	»	20	24	»
250	300	7	8	»	13	21	25	28
300	325	»	»	»	14	22	25	30
325	350	»	»	»	»	»	26	»
350	400	»	»	»	15	23	»	»
400	450	»	»	12	16	24	27	32
450	500	»	»	»	16	25	27	»
500	600	7	1 1/2 9	12	17	26	28	34
600	750	»	»	13	18	27	28	36
750	800	»	10	»	»	»	29	»
800	1.000	»	»	14	19	28	»	38
1.000	1.250	8	11	15	20	30	30	40
1.250	1.500	»	»	»	»	32	32	42
1.500	2.000	»	12	»	»	35	35	45
2.000	2.500	»	13	»	»	40	40	50
2.500	3.000	»	14	»	»	»	»	»
3.000	—	»	15	»	»	»	»	»

Nous voyons donc plusieurs modifications de l'*estate duty*, et toutes dans le sens de l'élévation de son taux. De telle sorte que, depuis 1930, les fortunes transmises par décès en Angleterre sont très lourdement chargées, surtout les grosses fortunes.

Quelle fut la réaction du « plain man » (29) contre cette charge qui devint de plus en plus lourde ? Sa première idée fut-elle de trouver un moyen « ingénieux » pour y échapper ?

Les réponses des économistes et des financiers ne sont pas unanimement affirmatives. Mais la plupart d'entre eux considèrent que l'innovation fiscale en matière suc-

(29) L'Anglais moyen.

cessorale a fait augmenter l'évasion et la fraude fiscale en Angleterre (30).

Nous croyons, nous aussi, à l'influence du nouvel impôt successoral sur l'évasion et la fraude fiscale en Angleterre et nous nous efforcerons de donner quelques précisions sur ce point.

Les théoriciens et les praticiens parlent beaucoup de cette fraude et presque tous sont d'accord qu'elle doit être considérable. Certains d'entre eux essaient de donner une évaluation approximative des biens échappés à l'*estate duty*.

C'est ainsi que Sir Leo Chiozza Money (31), se basant sur les rapports des commissaires of *Inland Revenue*, trouve que la sous-estimation annuelle des meubles meublants, etc. (*Household Goods, Apparel, etc.*) transmis par décès serait de L. 1.000.000. Il indique, en même temps, de larges évasions dans d'autres domaines.

Un autre économiste, M. Victor Tranter (32) donne plus récemment les évaluations suivantes, tirées du journal « *The Statistic* » : les valeurs de propriétés mobilières (*free personalty*) déclarées en 1886-1877 étaient de L. 40.000.000 de moins que celles des propriétés mobilières déclarées dans l'année précédente. Sur cette somme passive, 25.000.000 L. auraient été imputables à la fraude.

(30) Leroy-Beaulieu, op. cit., t. I, p. 630-635 ; Sir Chiozza Money, *Riches and Poverty*, 3^e éd., 1906, Methuen Co, London, p. 45 ; George Van des Bosche, op. cit., p. 49.

(31) Op. cit., pp. 44, 45 et 70.

(32) A.-V. Tranter, *Evasion in Taxation*. George Routledge and Sons Ltd, London, 1929, pp. 23 et 29.

Faute de données statistiques officielles, nous essaierons de donner quelques détails qui permettront, espérons-nous, de suivre ce mouvement de la fraude et de l'évaluation fiscale successorale en Angleterre.

Nous comparerons d'abord à cette fin les mouvements du nombre de décès annuels avec ceux du nombre d'héritiers assujettis annuellement à l'*estate duty*.

Depuis 1894, le nombre des décès en Angleterre est sans cesse décroissant (33) :

en 1895 : 568.997 décès, soit 18,7 % du total de la popul.			
— 1900 : 587.830	—	18,2 %	—
— 1905 : 520.031	—	15,3 %	—
— 1910 : 483.247	—	13,5 %	—
— 1913 : 504.975	—	13,8 %	—

Les années de la grande guerre ne peuvent pas être prises en considération.

en 1920 : 466.130 décès, soit 12,4 % du total de la popul.			
— 1921 : 548.629	—	12,1 %	—
— 1936 : 495.764	—	12,1 %	—

Entre 1921 et 1936, il n'y avait eu que des variations faibles. Le pourcentage de décès en moyenne est pour cette période de 12,04 %.

Tandis que le nombre de décès est décroissant, le nombre d'*estates* assujettis à l'impôt est croissant. Et croissant à ce point qu'il est aujourd'hui plus de trois fois

(33) Les chiffres se rapportent à l'*England* et au *Wales*.

plus grand qu'en 1896-1897. Voyons plutôt les chiffres (34) :

en 1896-1897	46.585	<i>estates</i>	
— 1900-1901	56.644		—
— 1905-1906	57.882		—
— 1910-1911	61.549		—
— 1913-1914	67.482		—
— 1920-1921	88.280		—
— 1921-1922	96.450		—
— 1925-1926	105.636		—
— 1930-1931	125.741		—
— 1935-1936	142.516		—
— 1936-1937	147.826		—

Quelle conclusion pouvons-nous en tirer ? D'abord que la croissance du nombre annuel d'*estates* assujettis à l'impôt successoral n'est pas dûe à la croissance du nombre de décès annuels. Mais quelles sont, alors, les causes de cette croissance ?

Nous croyons qu'il y en a deux principales : l'augmentation de la richesse nationale et le perfectionnement du système de la répression de la fraude fiscale.

Aujourd'hui, en Angleterre, l'*estate duty* frappe annuellement environ 100.000 *estates* de plus qu'en 1896. Supposons que de ce chiffre, 50.000 *estates* ont grossi à cause de l'augmentation de la richesse nationale à ce point qu'ils ne sont plus exempts de l'*estate duty*. Il nous reste toujours les autres 50.000 *estates* qui, jadis, échap-

(34) *Seventy-Ninth Report of the Commissioners of H. M. Inland Revenue, for the year ended 31 st March. 1936. His Majesty's Stationery office. London, 1937 (pp. 24-27).*

paient à l'impôt, mais qui, à présent, ne le peuvent plus, grâce au système de plus en plus perfectionné de la répression de la fraude fiscale.

A vrai dire, nous sommes ici bien modeste quand nous n'attribuons que 50 % à la cause de la répression de la fraude fiscale. D'ailleurs, cela n'a pas trop d'importance, car ce qui importe pour nous en ce moment, c'est de démontrer que la fraude fiscale en matière successorale existait après la loi de 1894. Elle existait peut-être également avant cette loi, mais dans une proportion plus modérée. C'est l'augmentation de la charge fiscale par la création d'un nouvel impôt *estate duty*, c'est aussi l'épouvantail du système progressif, qui ont poussé le *plain man* vers la fraude.

Observons seulement la matière la plus sensible à la fraude, les biens mobiliers — *personal property*. En 1893-1894, la valeur de ces biens déclarés et assujettis à l'impôt successoral avait atteint L. 159.688.000, tandis qu'en 1894-1895 il y en avait eu une diminution de L. 18.267.000, ce qui nous fait L. 141.421.000 seulement. De même en 1896-1897, cette somme est plus petite qu'en 1893-1894, car elle ne s'élève qu'à L. 153.035.000. Comme l'a dit M. Leroy-Beaulieu, « la fraude doit y être pour une certaine part » (35).

Mais, peut-on dire, étant donné que le taux de l'*estate duty* a été, depuis 1894, à plusieurs reprises, augmenté, que chaque aggravation de taux fut suivie d'un mouvement de fraude ?

(35) Op. cit., t. I, p. 232.

Nous croyons pouvoir donner à cette question une réponse affirmative.

Observons à cette fin les mouvements de tels éléments imposables qui pourraient nous indiquer les tendances de la fraude : les mouvements de propriétés jointes et ceux de donations *inter vivos* et *mortis causa*.

Il va sans dire que la possibilité d'échapper à l'impôt successoral est beaucoup plus grande pour les propriétés jointes que pour les propriétés ordinaires. Par conséquent, si une personne voulait laisser quelque bien après sa mort à une autre en prenant soin de lui faire éviter plus ou moins le paiement d'un impôt successoral lourd, elle pourrait envisager la création d'une propriété commune. Un oncle qui achète, ensemble avec son neveu-héritier, des biens mobiliers ou même une propriété immobilière, mais qui en effet paie sa part et celle de son neveu, lui fera éviter de 50 % au moins de l'impôt successoral. L'héritier, en effet, n'aura à payer le droit que sur la part appartenant au *de cujus*.

La « combinaison » sera employée d'autant plus fréquemment que les droits de succession seront plus lourds.

En observant les valeurs des propriétés jointes soumises à l'*estate duty*, nous pouvons observer qu'elles rebondissent chaque fois que le législateur aggrave cet impôt (36) :

(36) Ces chiffres sont extraits des tableaux annexés aux rapports annuels des *Commissioners of Inland Revenue*.

en 1906-07	L. 452.856
* — 1907-08	538.375
— 1908-09	587.305
* — 1909-10	387.760
— 1910-11	550.471
— 1911-12	359.070
— 1912-13	582.789
— 1913-14	564.804
* — 1914-15	985.945

Les années de la grande guerre sont exclues.

* — 1919-20 (9 mois).....	262.503
— 1920-21	944.812
— 1921-22	776.523
— 1922-23	771.052
— 1923-24	562.504
— 1924-25	498.009
* — 1925-26	765.077
— 1926-27	900.789
— 1927-28	1.365.749
— 1928-29	1.493.867
— 1929-30	1.739.008
* — 1930-31	2.385.538

Les années où l'*estate duty* fut aggravé sont marquées d'un astérisque et elles nous indiquent, sauf exception pour l'année fiscale 1909-10, les plus grandes hausses de chiffres. Cela, croyons-nous, montre clairement les tendances plus poussées d'évasion, chaque fois que l'impôt devient plus lourd.

En observant les donations, nous arriverons peut-être à des résultats moins concluants, moins nets. Mais nous

y apercevrons tout de même la tendance à l'évasion accentuée, comme conséquence d'une aggravation de l'impôt successoral.

En Grande-Bretagne, les donations *inter vivos* sont exemptes d'*estate duty*, à condition d'être faites au moins trois ans avant la mort du *de cujus* (37). La possibilité de frauder ainsi le fisc est par là beaucoup amoindrie, et c'est justement la raison pour laquelle la réaction des contribuables à l'aggravation de l'impôt n'est pas aussi prompte que dans le cas précédent :

En 1906-07	L. 1.627.325	plus	(6.127)
* — 1907-08	2.193.018	—	(5.780)
— 1908-09	1.968.450	—	(9.715)
* — 1909-10	1.812.633	—	(11.713)
— 1910-11	3.654.322	—	(16.784)
— 1911-12	2.758.937	—	(28.855)
— 1912-13	2.735.275	—	(6.990)
— 1913-14	3.234.444	—	(9.880)

Les années de la grande guerre sont exclues.

* — 1919-20	2.486.907	—	(1.883)
— 1920-21	3.025.279	—	(8.126)
— 1921-22	6.106.923	—	(83.739)
— 1922-23	5.810.161	—	(17.420)
— 1923-24	6.337.215	—	(20.406)
— 1924-25	6.119.394	—	(20.758)
* — 1925-26	5.669.546	—	(33.599)
— 1926-27	5.381.740	—	(8.265)
— 1927-28	7.059.306	—	(7.618)
— 1928-29	8.703.242	—	(10.808)

(37) Avant le *Finance Act* 1910 (29 avril) cette durée n'était que d'un an.

Les valeurs des donations *inter vivos* assujetties à l'*estate duty*, nous le voyons bien, ont tendance à monter à chaque année marquée d'un astérisque, c'est-à-dire chaque fois que l'aggravation d'*estate duty* a eu lieu. Il en est de même avec les valeurs de donations *mortis causa* (les chiffres se trouvant entre parenthèses). Nous croyons pouvoir attribuer ces mouvements au désir d'échapper à un impôt qui devient écrasant.

Terminons cette section en indiquant que presque chaque fois où il y a eu aggravation des taux d'*estate duty*, nous voyons le Chancelier de l'Echiquier se tromper dans ses *budget estimates*. C'est ainsi que les prévisions sur les recettes provenant des droits successoraux pour l'année fiscale 1909-1910 étaient de L. 22.750.000 alors que le rendement total n'a été que de L. 21.766.000. L'année suivante, 1910-1911, le total des droits successoraux perçus n'était que de L. 25.452.000 sur 27.030.000 prévus.

En 1914 et en 1919, les prévisions du ministre des finances anglais ont été dépassées par les rendements totaux des droits de succession. Mais on ne saurait pas trop tenir compte de cette période, troublée par la grande guerre.

En revanche, les prévisions pour l'année 1925-26 et surtout pour les années 1930-31 et 1931-32 étaient beaucoup plus au-dessus de ce que les impôts successoraux ont réellement rendu. C'est ainsi qu'en 1925-26 le Chancelier de l'Echiquier compta sur L. 66.500.000 d'impôt sur les successions, mais n'obtint à la fin de l'année qu'un chiffre de L. 61.200.000. Les mécomptes du ministre des finances anglais étaient encore beaucoup plus graves

après la plus récente aggravation du taux de l'*estate duty* en 1930. Pour l'année 1930-1931, la différence, il est vrai, était de moins d'un million, mais, pour l'année 1931-32 elle fut terrifiante par rapport aux autres années. Le Chancelier de l'Echiquier comptait en effet obtenir L. 83.000.000 des impôts successoraux. Son évaluation dépassa de 18.000.000 la réalité, étant donné que le rendement total des impôts successoraux ne fut que de L. 65.000.000.

On pourrait nous objecter que les dernières années prises en considération furent marquées par la grande crise mondiale et que, par conséquent, le mécompte du Chancelier de l'Echiquier était dû plutôt à la crise qu'à la fraude fiscale.

A cet argument, nous répondrons que la crise aurait dû influencer non seulement le rendement des impôts successoraux, mais aussi celui de tous les autres impôts. Nous pouvons voir cependant que les prévisions du Chancelier de l'Echiquier concernant l'*income tax* étaient justifiées pour l'année 1931-32, car le rendement de cet impôt fut de L. 287.367.000 sur L. 272.000.000 prévus (38). D'autre part, la crise ne commence à se faire sentir qu'à partir de 1932-33 et surtout de 1933-34 où la somme prévue pour l'*income tax* ne fut que de L. 228 million 750.000.

(38) Le fait que le taux d'*income tax* fut deux fois augmenté⁹¹ (en 1930-31 de 4 sc. à 4 sc. 6 d. par livre et en 1931-32 jusqu'à 5 sc. par livre) ne saurait nous contredire.

La fraude fiscale en matière successorale existe donc en Grande Bretagne. Elle y est pratiquée constamment dans des proportions plus ou moins fortes. Le législateur et le fisc le savent bien, et ils prennent des mesures pour combler les lacunes qui se présentent.

Quelles sont les « méthodes », les procédés employés par les contribuables anglais désireux d'échapper à l'impôt successoral ? Il y en a beaucoup. Nous passerons en revue les principaux en étudiant leur répression.

CHAPITRE II

LA REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE

DANS LES DEUX PAYS

Dans le chapitre précédent, nous avons essayé de démontrer que la fraude fiscale en matière successorale a pris des graves proportions en France et en Angleterre. Nous croyons que la cause principale en est la politique de l'exagération du taux de l'impôt sur les successions.

Evidemment, les législateurs des deux pays ont compté avec la réaction du contribuable ; ils savent bien que ce dernier cherche toujours un moyen quelconque d'échapper à l'impôt, serait-ce à l'aide de subterfuges qui ne sont pas toujours en accord avec la morale et surtout pas avec le droit.

C'est pourquoi nous voyons, en France aussi bien qu'en Angleterre, se dresser, en vue de défendre les intérêts du fisc, un système de répression de la fraude fiscale, système qui tend à se perfectionner de jour en jour.

Notre intention est d'examiner dans ce chapitre les mesures prises par les deux législations.

Pour ne pas grossir inutilement notre étude, il nous a semblé bon de choisir les mesures les plus importantes (pour les cas de fraude les plus fréquents et les plus nuisibles aux intérêts du fisc) sur lesquelles nous insisterons

plus particulièrement ; ce sont les mesures étudiées dans la Section III. Les autres sections seront consacrées à des mesures peut-être moins importantes, mais intéressantes.

Il se peut donc que certaines mesures contre la fraude fiscale soient passées sous silence, ce qui ne nous empêchera pas, espérons-le, de donner une image complète des systèmes de répression de la fraude fiscale dans la matière successorale anglaise et française.

SECTION I. — MESURES GENERALES

1. — *L'organisation de la perception de l'impôt et le droit de communication.* — Une des mesures générales, qui est aussi une mesure fondamentale, est l'organisation administrative de la perception de l'impôt. L'Angleterre et surtout la France peuvent se flatter de posséder un appareil fiscal qui fonctionne à merveille. Ce n'est pas le cas de tous les Etats. Les rendements d'impôts aux Etats-Unis, par exemple, seraient beaucoup plus grands en matière successorale, s'il y avait une administration centralisée chargée de la perception. M. William Schultz, en critiquant le système américain, fait remarquer qu'une perception d'impôts successoraux effectuée par les tribunaux civils (*County officers or courts*) ne peut avoir beaucoup d'efficacité, les fraudeurs ayant toujours le champ libre pour leur action. C'est pourquoi il réclame pour son pays une institution fiscale analogue à celle que possèdent en Europe les pays même les plus arriérés (1).

Pour qu'un appareil fiscal puisse combattre la fraude fiscale en matière de successions, il doit être bien renseigné sur la situation du décédé et plus particulièrement sur sa fortune.

Le législateur français a institué, à cet effet, le droit pour l'Administration de l'Enregistrement de se faire communiquer les répertoires, les actes et les pièces dé-

(1) W.-J. Schultz : *The taxation of inheritance*, Haughton Mifflin Co, Boston and New-York, 1926, p. 317.

posées chez certains fonctionnaires publics, notaires, huissiers, etc. (art. 49 de la loi du 22 frimaire an VII, art. 239 du Code de l'enregistrement).

D'autre part, sont obligés de communiquer leurs dossiers à l'Administration de l'Enregistrement les administrations publiques, les entreprises soumises au contrôle de l'Etat (art. 31 de la loi du 31 décembre 1920 - art. 232 du Code de l'enregistrement) et même les autorités judiciaires (art. 6 de la loi du 4 avril 1926 - art. 234 du Code de l'Enregistrement).

Des mesures analogues existent aussi en Angleterre, C'est ainsi que la loi du 4 août 1853 (*Succession Duty Act 1853*) dans son article 49 permet aux commissaires (*Commissioners of Inland Revenue*) d'inspecter tout livre (registre) public et d'en prendre copie. Et la loi du 21 juillet 1891, art. 16, oblige tout fonctionnaire public (*public officer*) ayant sous sa garde des rôles, des livres, des registres, des mémoires, etc. de les communiquer à des personnes autorisées par les commissaires et de leur permettre d'en prendre copie en vue de découvrir une fraude ou omission fiscale en matière successorale. Tout refus de la part des *public officers* est puni de L. 10. Dans le même ordre d'idées est l'article 129 du *Land Registration Act 1925* qui prévoit l'échange d'informations entre le *Land Registry* et les Commissaires.

En France, les personnes privées ont souvent des obligations semblables envers le fisc.

Le droit de communication oblige, comme nous le verrons en étudiant les cas particuliers de fraude, surtout le banquier français, « dont on fait de plus en plus l'auxi-

liaire du fisc » (2). Le banquier, en effet, est souvent obligé de prendre l'initiative des déclarations exigées de lui, sous peine de grosses amendes.

Le banquier anglais est à ce point de vue dans une situation beaucoup plus avantageuse puisqu'il est affranchi de l'initiative de communication.

Cependant, nous avons aussi dans la législation anglaise des cas où une personne privée, une société (*company*) par exemple, est obligée de prendre l'initiative d'information au fisc. La loi du 1^{er} août 1930 (*Finance Act 1930*) prévoit cela au cas où il y a eu *transfert to company*, c'est-à-dire où une personne a cédé tous ses biens à une société, prenant en contre-partie des actions de cette société. Mais nous en reparlerons un peu plus tard (3).

Le droit de communication est donc un moyen puissant contre la fraude fiscale dont dispose l'administration anglaise, de même que l'administration française.

Mais les législateurs des deux pays ont pris aussi d'autres mesures contre la fraude que nous avons classées comme mesures générales.

2. — *Mesures contre le défaut de déclaration.* — L'imposition des successions est basée sur un principe traditionnel, pour ainsi dire, sur le principe de la déclaration par les parties. Il est très probable que le contribuable-bénéficiaire d'une succession se trouvant devant une

(2) G. George : *Les deux lois dites du 31 décembre 1936*. Revue des Contributions et de l'Enregistrement, février 1937 (p. 33).

(3) V. infra, p. 111.

charge fiscale imposante, serait très disposé à garder le silence sur l'hérédité. Mais il ne lui est resté aucune chance d'éviter ainsi l'impôt.

En France, « les héritiers, légataires ou donateurs sont tenus de souscrire une déclaration détaillée et de la signer... » disent les articles 27 de la loi du 22 frimaire an VII et 16 de la loi du 25 février 1901. Mais s'ils essayaient de dissimuler l'hérédité au fisc, celui-ci aura vite fait de connaître l'ouverture des successions.

A ces fins, l'Administration reçoit des relevés trimestriels appelés *Notices de Décès*. Ces notices sont des extraits des registres de l'état civil et ils sont transmis par les maires au receveur de l'Enregistrement dans le courant du premier mois de chaque trimestre (lois du 22 frimaire an VII, art. 55 et du 27 ventôse an IX, art. 6, devenus article 169 du Code de l'Enregistrement).

Les notices sont inscrites par l'Administration de l'Enregistrement d'après l'ordre alphabétique des noms des décédés, sur un registre dit *Table des successions*. Ainsi, il sera très facile à l'Administration de voir si la déclaration a été enregistrée dans les délais prévus par les articles 24 et 25 de la loi de frimaire (articles 74, 15 et 79 du Code).

A défaut d'une déclaration détaillée faite par les héritiers, l'Administration aura le droit de déterminer provisoirement les éléments de la perception. Les contribuables ne peuvent pas contester le montant des droits ainsi fixés, à moins de déposer la déclaration détaillée. Les décisions de la jurisprudence sont dans le même sens (Seine, 21 janvier 1908, R.E. 4763).

Quant à l'héritier anglais, il est non moins difficile pour lui de garder le silence sur une hérédité. Le fisc anglais sera toujours très bien renseigné et cela à cause de l'organisation spéciale de la dévolution civile.

Les héritiers en Angleterre n'acquièrent pas l'universalité de la succession dès son ouverture, comme en France. La saisine n'existe pas — nous avons eu déjà l'occasion de le dire — (4) en droit anglais, du moins pas pour les biens mobiliers. Il y a entre le *de cuius* et l'héritier toujours une personne intermédiaire, un exécuteur à qui échoit préalablement la succession. L'exécuteur peut être désigné dans le testament (*executor*) ou peut être nommé par le juge dans le cas d'une succession *ab intestat* (*administrator*), mais toujours il est obligé de se présenter devant le tribunal pour obtenir l'homologation du testament (*letters of Probate*) ou, s'il n'y a pas de testament, pour obtenir les *letters of Administration*.

C'est donc lui qui est le seul responsable et c'est lui qui, par conséquent, doit payer toutes les dettes de la succession. Et parmi ces dettes se trouve aussi l'obligation de payer les droits de succession (*death duties*) à l'Etat.

Toute la liquidation successorale est contrôlée par le Tribunal et l'exécuteur sera toujours obligé de se présenter, en premier lieu, aux commissaires du fisc avec une déclaration détaillée et sous serment (*affidavit*) de tous les biens de la succession, en prenant soin de mar-

(4) V. *supra*, p. 27, note (12).

quer leur valeur (*Finance Act 1894*, article 6, N° 3 et 8, N° 3).

Plus précisément, l'exécuteur présentera son affidavit au tribunal lors de la demande d'homologation du testament (ou lors de la demande de *letters of administration*, au cas d'une succession *ab intestat*). Et c'est le Président de la *Division of the Probate* du tribunal qui envoie périodiquement les copies des documents aux commissaires de *Inland Revenue*, l'espace de temps de ces envois étant convenu entre ces deux autorités (article 5, N° 1 de la loi du 31 mai 1889 - *The Customs and Inland Revenue Act 1889*, complété par l'article 157 de la loi du 31 juillet 1925 - *The supreme court of Judicature (consolidation) Act 1925*).

A remarquer enfin que la dévolution successorale du droit anglais est très simple. Aucune distinction n'est établie entre les héritiers et les légataires, par opposition au droit continental où cette distinction est faite.

De toute cette procédure, c'est le fisc anglais qui tire tous les avantages, car elle lui permet de connaître facilement, non seulement tous les cas où les fortunes échoient à des particuliers à titre successoral, mais aussi le montant approximatif de ces fortunes.

3. — *Mesures contre certaines inexactitudes de déclarations accessoires.* — Ces mesures ne sont propres qu'à la législation française et elles portent sur la fausse indication de parenté entre le *de cujus* et le successeur ; elles portent aussi sur la fausse indication de l'âge de l'usufruitier.

Jusqu'à la loi du 18 avril 1918, il n'y avait aucune disposition visant l'inexactitude commise même intentionnellement dans l'indication de la parenté. Cette loi, dans son article 13, alinéas 1 et 2 (art. 127 du Code) prévoit une amende « d'un double droit en sus de celui qui sera dû à titre supplémentaire pour tous ceux qui donnent une indication inexacte... dans une déclaration de mutation par décès, du lien ou du degré de parenté entre... le défunt et les... héritiers ou légataires ».

Ajoutons que le même article vise aussi les indications inexactes du nombre d'enfants du défunt ou de l'héritier, les soumettant aux mêmes amendes.

Pour le fisc anglais, il est sans importance de connaître les liens de parenté en vue de la perception de l'*estate duty*. Ce n'est que pour le *legacy duty* et le *succession duty* que ce lien est pris en considération. Mais les taux des deux derniers droits étant relativement bas, il est peu probable que des tentations de fraude existent en ce sens.

Quant à la fausse indication de l'âge de l'usufruitier, nous croyons préférable de reporter son étude au moment où nous étudierons les répressions de la fraude fiscale chez les usufruitiers eux-mêmes (5).

(5) V. infra, p. 83.

SECTION II. — LA REPRESSION DE LA FRAUDE

AUX DIFFERENTS ELEMENTS D'ACTIF

I. — LES IMMEUBLES.

Si dans une hérédité se trouvaient des biens immobiliers, le bénéficiaire peut-il les cacher au fisc ? Théoriquement oui, mais pratiquement, nous le verrons, non. Car l'organisation de la surveillance des fortunes immobilières est si bien faite, en France, de même qu'en Angleterre que l'héritier a très peu de chances de réussir.

D'ailleurs la nature des immeubles les rend très peu accommodables à la dissimulation. Mais supposons toutefois qu'un héritier soit, malgré tout, disposé à frauder le fisc. Il pourrait tenter de le faire soit en omettant dans sa « déclaration détaillée » l'immeuble ou les immeubles qu'il vient d'hériter, soit en diminuant la valeur de ces biens tout en les déclarant.

Dans le premier cas, l'Administration française s'est protégée en surveillant de très près les mutations des biens immobiliers.

Nous savons que pour obtenir la transcription au bureau des hypothèques, tous les actes de transmission immobilière doivent être préalablement enregistrés auprès de l'Administration de l'Enregistrement dans un délai fixé par la loi. A ce moment, tous les renseignements utiles sont soigneusement notés dans des registres qui

se trouvent dans tous les bureaux d'enregistrement. Ces registres sont divisés en comptes ouverts au nom de chaque contribuable, concernant sa propriété immobilière.

Par ce système, qui est nommé le Répertoire Général des enregistrements, l'Administration est toujours au courant de la situation du contribuable.

En conséquence, il est très facile au Receveur de vérifier la déclaration de l'héritier en la comparant simplement avec le compte ouvert au Répertoire au nom du *de cujus*.

En Angleterre, le contrôle de la transmission des immeubles est aussi très serré. Au Bureau des Hypothèques français correspond l'institution anglaise nommée *His Majesty's Land Registry*, qui dans ses registres tient inscrits tous les actes portant sur les transmissions des immeubles. D'autre part, les commissaires tiennent, eux aussi, des registres alphabétiques au nom des contribuables, dans lesquels sont successivement inscrites les transmissions des biens immeubles et les droits dus à titre de transmission.

Un échange périodique d'informations entre les deux Administrations est prévu par la loi (6), ce qui leur permet d'éviter des erreurs possibles.

A noter ici que les biens immobiliers, en Angleterre, sont très souvent *settled*, c'est-à-dire qu'ils font l'objet d'un *trust*. Par ce fait, ils ne sont pas assujettis à l'*estate duty* lors du décès de leur propriétaire. Mais cela à condition que le *de cujus* ait été le *trustee* ou que le *settle-*

(6) V. *supra*, p. 52.

ment (l'institution du trust) ait été fait plus de trois ans avant le décès du *de cuius* (article 2, N° 3 du *Finance Act* 1894 modifié par l'article 59 du *Finance* (1909-10) *Act* - loi du 29 avril 1910). Nous aurons encore l'occasion d'étudier avec plus de détails les trusts anglais (7).

La fraude par omission en matière de biens immeubles est donc quasi impossible.

Quid, quant à l'insuffisance de la valeur déclarée ?

En France, jusqu'en 1918, le fisc était « protégé » contre les fraudes de cette espèce par le système d'évaluation forfaitaire institué depuis la loi de frimaire qui avait établi en matière d'immeubles une présomption de valeur sur la base de la valeur locative. Un bien immeuble était évalué à « vingt fois les produits des biens ou le prix des baux courants sans distraction de charge » (art. 15, N° 7 de la loi de frimaire). Cet état de choses fut aggravé pour les biens ruraux par la loi du 21 juin 1875 (art. 2), qui a élevé à 25 leur coefficient de capitalisation.

La situation des contribuables était claire lorsque l'immeuble hérité se trouvait loué. Mais dans les cas pareils c'est le fisc qui presque toujours était le grand bénéficiaire, parce que le chiffre obtenu par la capitalisation de la valeur locative est généralement supérieur à la valeur réelle.

Si l'immeuble n'était pas loué, le fisc se trouvait dans une situation moins avantageuse. Par contre, le contribuable avait de très grandes possibilités de se faire dimi-

(7) V. *infra*, p. 85 et s.

nuer l'impôt successoral, par le seul fait que c'est à lui qu'appartenait le droit (et le devoir d'ailleurs) de déclarer la valeur locative du bien immobilier. Il est vrai que l'Administration était toujours appelée à contrôler cette déclaration. Mais elle n'avait pas grandes chances de réussir à une modification, à moins de recourir à une expertise — procédé coûteux et lent qui était pour cela évité.

Avec la loi du 25 février 1901 (art. 12) le législateur a fondé le principe de la valeur vénale pour « les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ». Mais avant d'adopter ce principe pour tous les immeubles, il a encore pris des dispositions relatives aux immeubles bâtis, non loués, autres que les usines, en substituant à la déclaration des parties la valeur locative réelle telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière (loi du 26 décembre 1908, art. 7). Et enfin, l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914 a institué une nouvelle base d'évaluation ; pour les immeubles vendus par adjudication publique avant l'expiration des délais fixés pour les déclarations prévues par la loi de frimaire ou six mois après, la base d'évaluation sera le prix d'adjudication.

La réforme fiscale effectuée par la loi du 27 mai 1918 a modifié également le système d'évaluation des biens immobiliers assujettis aux droits de succession. L'article 1^{er} de la loi, tout en supprimant la présomption légale en cette matière, a institué le principe de la valeur vénale réelle fixée librement et déclarée par les parties.

L'article 2 de la même loi prévoit un cas de présomp-

tion légale en prenant pour base d'évaluation le prix de l'adjudication si l'immeuble en question a fait l'objet d'une adjudication publique un an avant l'acte de transmission ou un an après (ce délai fut prolongé à deux ans par l'article 21 de la loi du 30 juin 1923). Par la réforme de 1918, on s'est bien approché de la réalité. Il est vrai que le fisc aura toujours à craindre la mauvaise foi des parties lors de leurs déclarations. Mais la possibilité pour le fisc de contrôler les valeurs déclarées est beaucoup plus grande maintenant, puisqu'il s'agit de trouver la valeur vénale des immeubles à la date de leur transmission. C'est donc une notion moins abstraite que la notion de la valeur existant avant cette réforme.

Quant au contribuable anglais, lui aussi n'a pas de grandes possibilités de réussir s'il voulait tromper le fisc en évaluant dans sa déclaration beaucoup au-dessous de sa valeur réelle l'immeuble acquis. La loi fondamentale de 1894, dans son article 7, N° 5, pose, à cet effet, le principe de la valeur vénale pour tous les biens, donc pour les immeubles aussi, en édictant que la valeur d'un bien (meuble ou immeuble) transmis par décès, sera égale au prix que, d'après l'opinion des commissaires, ce bien atteindrait s'il était vendu (*the price which such property would fetch if sold in the open market*) le jour du décès du *de cujus*.

Le contribuable, ou plus précisément l'exécuteur d'une succession est donc tenu de donner dans sa déclaration (*affidavit*) une évaluation du bien en question. Si les commissaires trouvent que le chiffre ainsi déclaré est

au-dessous du prix que l'immeuble aurait pu atteindre s'il avait été vendu le jour du décès du *de cujus*, ils peuvent, conformément à l'article 7, N° 8, ordonner une expertise (*they autorise a person to inspect any property and report to them the value therof*).

Il est intéressant de noter que la loi fixe, pour la perception des droits de mutation par décès, le maximum possible de la valeur des biens agricoles. Ce maximum est égal à vingt-cinq fois la valeur locative du bien, telle qu'elle est établie pour l'assiette de l'*Income tax* sous la cédule A.

II. — LES MEUBLES.

Nous ne parlerons ici que des meubles par nature, c'est-à-dire des meubles dont s'occupe l'article 20 de la loi du 30 juin 1923 (les créances, les rentes, actions, obligations, effets publics et autres biens meubles sont réglés par des lois spéciales).

D'autre part, c'est seulement la fixation de la valeur des biens meubles comme base d'imposition qui maintenant fera l'objet de notre étude. En établissant les modes d'évaluation de ces biens, le législateur prévient, ou du moins veut prévenir, la fraude par insuffisance des déclarations.

Quant à la fraude par omission de déclaration des biens meubles, le législateur y est généralement impuissant. En effet, rien n'est plus facile que de dissimuler aux agents du fisc un bien meuble de petites dimensions mais de grande valeur (un bijou, un objet d'art, etc.). Quel-

quefois, les agents du fisc arrivent à découvrir l'existence de tel ou tel objet dissimulé en vérifiant les livres et les papiers du défunt. Mais cela n'est pas une méthode de répression de la fraude fiscale. Ce ne sont que des tâtonnements, des procédés « au petit bonheur ».

Toutefois, il y a des exceptions, pour certains biens mobiliers dont l'existence et la propriété sont facilement contrôlables. C'est, par exemple, en ce qui concerne les valeurs mobilières nominatives. Mais nous aborderons cette question dans la section suivante, où nous étudierons la question de la répression de la fraude fiscale en matière de certains biens mobiliers.

Revenons maintenant à l'article 20 de la loi du 30 juin 1923 et disons qu'avant lui, l'évaluation des biens meubles était réglementée par plusieurs lois successives.

Tout d'abord, par la loi du 22 frimaire an VII qui, dans son article 27, établit une présomption légale : les chiffres fixés aux inventaires étaient une base légale d'évaluation de la valeur des meubles. Mais, à défaut d'inventaires, c'était aux déclarations des parties que le fisc était obligé de croire.

La loi du 22 juin 1875 vient ajouter une nouvelle base d'évaluation ; au cas où la valeur des biens en question était donnée, soit dans certains actes, autres que l'inventaire, soit lors d'une vente publique, passés deux ans avant ou après le décès, cette valeur sera prise comme base légale si elle dépasse la valeur indiquée dans l'inventaire (art. 3).

Une nouvelle présomption légale de valeur fut établie par l'article 11 de la loi du 25 février 1901, c'est la valeur prévue dans des polices d'assurances en cours. Cette dernière mesure fut complétée par l'article 6 de la loi du 31 mars 1903 qui oblige les héritiers, donataires ou légataires à faire connaître dans leurs déclarations, « si les meubles transmis étaient l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie en cours au jour du décès... ».

La disposition de la loi de 1903 est encore en vigueur. Cependant, les autres furent remplacées par l'article 20 de la loi du 30 juin 1923, qui donne une échelle de bases d'évaluation, se substituant l'une à l'autre.

D'après cette loi, la valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès par le prix fixé dans les actes de ventes publiques intervenues dans les deux ans du décès. A défaut d'acte de vente, la base légale sera égale à 60 % de la valeur des biens mobiliers fixée dans les polices d'assurances ou dans n'importe quel contrat ou convention d'assurance datant de moins de dix ans avant l'ouverture de la succession. S'il n'y a, ni vente publique, ni assurance, la loi prévoit la fixation de la valeur d'après « l'estimation, contenue dans les inventaires, s'il en est dressé dans les formes prescrites par l'article 942 du Code de procédure civile (8) et dans les cinq années du décès pour les *meubles meublants*... ».

(8) D'après l'article 942 du Code de Procédure civile, il est nécessaire que l'inventaire contienne, entre autres éléments, l'estimation « à juste valeur et sans crue » faite par un expert public.

Quant aux autres biens meubles, leur valeur peut être déterminée « par l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes... ». Il n'est donc pas nécessaire que ces inventaires et actes estimatifs soient faits sous une forme stricte.

Si, enfin, on ne pouvait se baser ni sur une vente publique, ni sur une assurance, ni sur un inventaire, l'Administration sera obligée de s'en rapporter à la déclaration des parties (conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII). A noter ici une restriction pour les déclarants, qui ne peuvent pas évaluer les meubles au-dessous d'une limite fixée par la loi. En effet, la valeur imposable des meubles meublants ne peut être inférieure « à 5 % de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, sauf preuve contraire ».

Il est bien entendu que si, dans une succession, se trouvaient les trois premières bases d'évaluation, s'il y avait vente publique, assurance et inventaire, c'est toujours la valeur fixée dans la vente publique qui l'emportera sur les autres valeurs, même si cela n'était pas dans l'intérêt du fisc.

Nous entrevoyons ici une possibilité de frauder le fisc malgré toutes ces mesures détaillées et compliquées prises par le législateur français.

Les héritiers peuvent frauder le fisc par une vente partielle des biens meubles, vente partielle qui sera présentée à l'Administration comme une vente de la totalité du mobilier hérité. Comme nous l'avons dit plus

haut (9), les agents du fisc n'ont presque aucune possibilité de contrôler ici la vérité. Mais le contribuable fera « une bonne affaire » surtout si, dans la succession, existe une estimation, autre que la vente publique, prévue par la loi de 1923, une assurance par exemple ou un inventaire. Dans ce cas, le contribuable aura fait « un coup double » : il aura détruit les bases légales existantes d'estimation, et il aura réduit, disons à moitié, les biens mobiliers assujettis à l'impôt successoral (10).

N'est-il pas alors plus simple d'évaluer les biens mobiliers imposables, d'après leur valeur vénale le jour du décès du *de cujus*, comme le fait le législateur anglais ?

M. Gaston Jèze dit, à ce propos : « ...En matière d'impôt de succession, le fait générateur de l'impôt est le décès; c'est la valeur vénale des biens au jour du décès qui devra être considérée pour liquider l'impôt. Le droit du fisc comme le droit du contribuable, est d'exiger que la liquidation soit faite d'après cette valeur. Il faudrait pour écarter cette solution une disposition formelle de la loi » (11). Or, la disposition formelle dont parle M. Jèze nous l'avons montrée avec l'article 20 de la loi du 30 juin 1923, qui établit une échelle de présomptions de valeur en vue des « liquidation et payement des droits

(9) V. *supra*, p. 63.

(10) A. Thierriat, *op. cit.*, p. 185. — M. George Gustave donne un exemple semblable dans son article « Succession d'une veuve » paru dans la *Revue des Contributions et de l'Enregistrement*, 1935, p. 102.

(11) G. Jèze : *Le fait générateur de l'impôt*, dans la « Revue de Science et de Législation financière », 1937, p. 609 et 610.

de mutation par décès » au lieu de s'en tenir à la réalité, à la valeur vénale comme le fait la loi du 27 mai 1918 en matière de biens immeubles.

Le législateur anglais, nous l'avons indiqué plus haut (12) a fixé dans la loi fondamentale de 1894 (art. 7, N° 5) le principe de la valeur vénale en matière d'estimation de tous les biens assujettis aux droits de succession. Ce principe concerne donc également les biens mobiliers.

Nous croyons que le fisc anglais est beaucoup plus protégé par ce système simple et réel que le fisc français avec son système complexe de présomption de valeur en matière mobilière.

(12) V. *supra*, p. 62.

SECTION III. — DISPOSITIONS SPECIALES
CONCERNANT QUELQUES CAS PARTICULIERS

I. — *Les valeurs mobilières.*

Nous voici arrivé à la matière la plus fuyante devant l'impôt en général et par conséquent aussi devant l'impôt successoral.

Il nous faut, tout de même, distinguer parmi les valeurs mobilières : les titres nominatifs — préférés par le fisc parce que plus contrôlables — et les titres au porteur dont le contrôle représente pour le fisc, surtout pour le fisc français, un grand problème.

Les titres nominatifs, par leur nature, sont facilement contrôlables car, à la base de chaque mutation de ces titres se trouve toujours un transfert sur les registres de la société émettrice. En conséquence, les agents de l'Administration n'ont qu'à consulter ces registres pour connaître les changements de propriété. Dès lors, ils n'ont qu'à fixer le droit dû suivant que la mutation fut entre vifs ou par décès, à titre gratuit ou à titre onéreux.

Les titres au porteur, par contre, présentent des caractéristiques tout à fait différentes.

En matière de droits de succession, ces titres se comportent exactement comme le simple numéraire ; lors des transmissions, ils ne laissent aucune trace. Le fisc est donc dans l'impossibilité absolue de découvrir le propriétaire des titres au porteur, dont les héritiers, après son décès n'ont qu'à partager entre eux les valeurs avant

l'arrivée de l'agent du fisc, pour être exempts des droits de mutation.

Il y a un moyen efficace, le stoppage à la source, qui est d'ailleurs employé en vue de percevoir l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières. Mais ce moyen n'a aucune force en matière d'imposition des transmissions des titres au porteur.

Le fisc, se trouvant impuissant devant une telle matière, a essayé de la supprimer en favorisant les titres nominatifs.

C'est ainsi qu'un droit annuel et forfaitaire de transmission fut institué, frappant lourdement les titres au porteur. Les sociétés, pour protéger leur clientèle, ripostèrent. Elles acceptèrent le paiement de toutes les charges fiscales et assurèrent aux porteurs un revenu moindre, mais plus stable.

Poursuivant sa politique en faveur des titres nominatifs, le législateur fit intervenir la loi du 30 juin 1923 qui, dans son article 19, interdit aux sociétés de se charger du paiement du droit de transmission des titres. Cette loi fut suivie encore par des aggravations successives de la taxe annuelle de transmission qui pesait lourdement sur les titres au porteur et qui atteint son apogée avec la loi du 13 juillet 1925.

Tout cela a beaucoup gêné l'infiltration des capitaux étrangers et pourtant la France en avait besoin à ce moment-là. Il est donc clair que le problème fiscal posé au législateur français ne pouvait pas se résoudre d'un simple trait de plume, parce qu'il engendrait deux intérêts opposés : l'intérêt du fisc et l'intérêt de l'économie

nationale. La meilleure preuve nous est fournie par l'expérience italienne de 1920 (décret du 22 avril) qui avait pour but de supprimer les titres au porteur en les écrasant d'impôts et de permettre l'existence aux seuls titres nominatifs. Mais cette expérience n'a pu apporter que des troubles au marché financier et des pertes énormes pour l'économie nationale italienne et le fameux décret fut aboli en toute hâte (13).

Les intérêts généraux de l'économie nationale se superposent aux intérêts du fisc. C'est ce qu'a compris le législateur français et nous voyons, depuis la loi du 3 août 1926, le taux de la taxe de transmission s'abaisser et grever de moins en moins les titres au porteur.

Le législateur a essayé une autre chose. Dans la même année, la loi du 4 avril (art. 17 à 23) crée un titre nouveau, qui par ses caractéristiques, se trouve entre le titre nominatif et le titre au porteur. C'est le *titre à ordre* transmissible par endossement, ce qui lui permet d'être plus facilement négociable que le titre nominatif. Car la procédure d'endossement sur le titre lui-même prend beaucoup moins de temps que le transfert sur les registres de la société, exigé pour les titres nominatifs. Mais ce procédé de transmission par endossement permet en même temps un contrôle assez efficace de la part du fisc.

Nous signalons dans le même ordre d'idées la loi du 26 décembre 1908, qui supprime le droit jusqu'alors exis-

(13) Cf. L. Einaudi, *La guerra e il sistema tributario Italiano*. Bari, Gius. Laterza e figli, editori 1927, pp. 358-378.

tant et qui était dû lors d'une conversion de titres au porteur en titres nominatifs, tout en maintenant le droit dû lors d'une conversion en sens inverse. La loi du 25 juin 1920 vient compléter cette disposition en rendant le droit de conversion au porteur plus lourd que le droit de transfert proprement dit.

Toutes ces dispositions n'ont pu rejeter au second plan les titres au porteur et le législateur français, n'étant pas à même de les rendre contrôlables par le fisc, a dû recourir en matière successorale à une présomption légale de propriété.

En effet, déjà d'après l'article 17 de la loi du 18 avril 1918 « sont présumés, jusqu'à preuve du contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le payement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de 6 mois avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession ». Evidemment, c'est à l'Administration de faire la preuve que le défunt a perçu les revenus des valeurs et titres en question moins de six mois avant son décès, de même que c'est à elle de prouver que les héritiers etc... en sont ultérieurement reconnus être en possession.

Cette disposition fut aggravée à deux reprises. D'abord par l'article 46 de la loi du 13 juillet 1925, qui a élevé à un an le délai de six mois, ensuite et surtout par la loi du 31 décembre 1936 qui établit, non plus une présomption de propriété mais une présomption de fraude. Elle supprime, dans son article 46 (art. 67, al. I du Code)

l'obligation pour l'Administration de prouver que l'héritier, etc. ont la possession des titres. D'autre part, « une opération quelconque » faite par le défunt, et non seulement la perception des revenus des titres, sera désormais prise comme base pour la présomption légale.

C'est-à-dire que, si le défunt a effectué n'importe quelle opération qu'un titre a pu provoquer, même s'il n'était pas le propriétaire de ce titre et que cette opération soit portée à la connaissance du fisc, le titre fera partie de la masse successorale assujettie aux droits de succession, si le décès du *de cujus* est survenu dans le délai prévu par la loi.

Les héritiers, il est vrai, ont le droit de prouver que les titres n'ont jamais appartenu au défunt, et que l'opération faite par lui n'était, par exemple, qu'un petit service rendu à des amis ou à des parents, véritables propriétaires des valeurs. Mais, presque toujours, ils ne pourront apporter des preuves suffisantes d'un fait négatif, d'autant plus que ni la preuve testimoniale ni le serment ne figurent dans la procédure spéciale suivie en matière d'enregistrement (14).

On voit que, par cette dernière modification, le législateur a superposé les intérêts du fisc aux intérêts de l'économie nationale. Mais il a tort, croyons-nous, de l'avoir fait juste au moment où la France a tant besoin d'une épargne intensive.

(14) G. George, dans son article *La Réforme fiscale, Coup d'œil rétrospectif* (« Revue des Contributions et de l'Enregistrement », 1937, p. 76), dit : « ...Présumer la fraude pour la réprimer est un procédé assurément des plus simple. (Mais) prendre pour un fraudeur tout possesseur d'un titre au porteur est excessif... »

En Angleterre, le problème de l'imposition des valeurs mobilières en matière successorale n'a pas cet aspect de gravité qu'il présente en France. La raison en est que la majorité des valeurs mobilières anglaises sont des titres nominatifs. Il est vrai que le nombre des titres au porteur a, en ces dernières années, une tendance à s'accroître. Mais le législateur n'a pas encore jugé bon d'intervenir, du moins en matière successorale, en édictant des mesures qui permettraient au fisc un contrôle plus efficace des titres au porteur (15).

Quant aux mesures fiscales concernant les titres nominatifs en cas de transmission par décès, elles sont semblables à celles qui existent en France. La transmission par décès des titres nominatifs ne peut être effectuée avant que les héritiers aient présenté le certificat de paiement délivré par les commissaires de l'*Inland Revenue*, lors de l'acquittement des droits de succession.

Plus intéressantes sont les mesures prises en Angleterre en vue de l'évaluation des titres assujettis à l'*estate duty*.

En principe, la base d'évaluation des titres est le cours de la bourse. Le cas est donc facile si les titres en question sont cotés. Mais il est plus compliqué lorsque les titres ne sont pas cotés. Jusqu'à la loi du 1^{er} août 1930

(15) Toutefois, en matière de *Stamp duties* (droits de timbre qui correspondent aux droits français de transmission entre vifs à titre onéreux) la loi anglaise favorise les titres nominatifs en les frappant moins lourdement que les titres au porteur, les *Share warrants and stock certificates to bearer* (F.A. 1899, art. 4, N° 1 et 4 et art. 5 ; F.A., 1910, art. 73 et 76 ; F.A. 1920, art. 36 et 38).

(*Finance Act* 1930), dans le deuxième cas, les bases estimatives étaient les déclarations des parties. Mais il arrivait très souvent que les valeurs déclarées d'après les dividendes futurs et passés étaient beaucoup plus au-dessous du *break-up-value* c'est-à-dire de la valeur nette que le propriétaire des titres recevrait en cas de liquidation. Cette différence était d'autant plus grande qu'une personne se trouvait en possession d'un plus grand nombre de titres.

D'après l'article 37 de la loi de 1930, les titres d'une société qui appartiennent à une personne contrôlant, le jour de son décès, cette société (16) seront évalués par rapport au total net du capital de la société et non pas suivant l'article 7, N° 5 de la loi fondamentale de 1894 — c'est-à-dire que l'estimation ne sera pas faite par les parties — sauf le cas où les titres en question seraient cotés à une Bourse du Royaume-Uni depuis un an avant la date du décès du *de cujus*.

Nous avons ici un cas intéressant, où le fisc ne tient compte que des grosses fortunes, en les contrôlant rigoureusement. Les héritiers d'une personne, qui ne possédait que peu de titres, seront admis à donner leurs estimations dans la déclaration, même si les titres ne sont pas cotés à la bourse.

(16) D'après le même art. 37, N° 2, une personne contrôle une société si elle possède plus de la moitié des actions de cette société, si les statuts lui confèrent les pouvoirs d'un conseil d'administration ou le pouvoir de nommer la majorité des membres de ce conseil, ou enfin si cette personne a le droit de disposer de plus de la moitié du revenu de la société.

En France également, la base d'évaluation des valeurs mobilières est le cours de la bourse au cas où les valeurs sont cotées (al. 3 de l'article 7 de la loi du 18 mai 1850). Mais « s'il s'agit de valeurs non cotées à la bourse, le capital sera déterminé par la déclaration estimative des parties, conformément à l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII... » (alinéa 4 du même article).

II. — *Les comptes-joints et la location conjointe des coffres-forts.*

Devant un impôt de plus en plus lourd, les contribuables cherchent toujours les moyens pour y échapper. Un des moyens était jadis le compte en banque, le dépôt simple. Mais avec les nouvelles aggravations des droits de succession, la loi du 25 février 1901 apporta des mesures qui paralysèrent complètement la fuite devant l'impôt à la faveur des comptes en banque. L'article 15 de la loi établit l'obligation pour les banques de donner communication à l'Administration de l'Enregistrement de tout acte de notoriété qui lui est parvenu.

Les contribuables se mirent alors à la recherche d'un moyen de fraude plus à l'abri du contrôle. Ils essayèrent du dépôt avec procuration où le mandataire — qui est toujours l'héritier — a une chance de prélever, après le décès du mandant, l'argent mis en dépôt sans payer l'impôt successoral. Mais cela sous condition de se hâter et de cacher au banquier le décès du mandant, car le mandat finit par la mort de ce dernier.

Enfin, on a trouvé un procédé plus efficace et moins risqué, c'est le dépôt en compte-joint. Avec cette institution, une personne A ayant un compte en banque conjointement avec une autre personne B, peut sans être inquiétée et de plein droit retirer les sommes inscrites au compte-joint après le décès de la personne B.

Le fisc se trouvait tout d'abord impuissant, mais le législateur eut vite fait de lui prêter la main.

C'est ainsi que l'article 7 de la loi de finances du 31 mars 1903 établit une présomption de propriété : « Tous les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires... et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité seront considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'Administration qu'aux redevables... ».

En outre, les banquiers étaient obligés de déclarer à l'Administration toute ouverture de comptes-joints et de lui communiquer, chaque fois qu'un titulaire de compte-joint mourait, l'état du compte au jour de son décès.

Cette mesure est si bien organisée que le compte-joint a cessé d'être un bon moyen pour frauder le fisc en matière successorale. La preuve en est qu'il est devenu très rare et a presque disparu.

C'est alors qu'apparut un nouvel instrument dont les contribuables usèrent de plus en plus afin d'éviter le paiement des droits de succession. Cet instrument était le coffre-fort loué conjointement dans une banque et il

présentait les mêmes possibilités de frauder le fisc que le compte-joint avant la loi de 1903.

Evidemment, le législateur a été obligé de prendre des mesures également en cette matière.

La loi du 18 avril 1918 dans son article 2 (art. 69 du Code) établit tout d'abord une présomption légale de propriété analogue à la présomption de l'article 7 de la loi de 1903, que nous venons d'indiquer : « les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes seront réputés... être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre pour une part virile de la succession » (17).

En outre, des mesures furent prises permettant un contrôle plus efficace des coffres-forts de la part du fisc. C'est ainsi que l'article 258 du Code de l'Enregistrement (lois du 18 avril 1918, art. 1^{er} et du 31 juin 1923, art. 16) ordonne la présence d'un notaire et d'un agent de l'Administration lors de la première ouverture d'un coffre-fort après le décès soit du locataire ou du colocataire, soit de son conjoint non séparé de corps. Un procès-verbal doit être dressé à cette occasion.

D'autre part la loi (art. 260 du Code) impose certaines obligations au banquier ou « à toute personne se livrant habituellement à la location de coffres-forts ». Ils doivent déposer une déclaration au bureau de l'Enregistrement de leur résidence avant de commencer la location

(17) L'article 69 du Code de l'Enregistrement, comme d'ailleurs toutes les mesures dont nous parlerons plus bas, concernent aussi les plis cachetés et cassettes fermées, remis en dépôt aux banquiers et à toute personne recevant habituellement des plis de même nature.

des coffres-forts. Ils sont obligés de tenir un répertoire alphabétique des noms des occupants des coffres-forts, répertoire dans lequel seront inscrits leurs domiciles, professions et résidences réelles ainsi que le numéro du coffre-fort loué. Ils doivent exiger la signature des locataires chaque fois que ceux-ci veulent ouvrir le coffre. Les signatures doivent être apposées sur un registre tenu par le banquier, où figurent en outre la date et l'heure à laquelle le locataire se présente pour ouvrir son coffre. Enfin, les banquiers sont obligés d'interdire à une tierce personne l'ouverture d'un coffre-fort avant que celle-ci n'ait certifié, sous signature, la non-connaissance du décès, soit du locataire ou d'un des colocataires du coffre-fort, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou colocataire.

Mais, tout récemment, le législateur a aggravé le contrôle des coffres-forts avec la loi du 31 décembre 1936 qui, par son article 49 (art. 260 du Code) oblige les banquiers ou « toute personne ou société se livrant habituellement à la location de coffres-forts » à faire part dans un délai fixé par la loi au Directeur de l'Enregistrement de leur résidence, de toute location de coffres-forts et de communiquer tous les détails prescrits par la loi concernant les locataires.

En outre, le répertoire alphabétique est remplacé par un système de fiches mobiles. Chaque locataire aura une fiche sur laquelle seront chronologiquement marquées les dates et heures des ouvertures du coffre. Ces données seront prises sur le carnet des ouvertures de coffres — une nouvelle invention de la loi — dans lequel le loca-

taire inscrira, sous sa signature, chaque fois qu'il voudra ouvrir son coffre, outre la date et l'heure de l'ouverture, une mention certifiant soit qu'il n'est pas marié, soit qu'il est séparé de corps, soit que son conjoint est toujours vivant.

Enfin une personne, avant de pouvoir louer un coffre, doit remplir certaines formalités. Ces formalités diffèrent suivant qu'il y a location simple ou conjointe et suivant que le locataire est marié, célibataire ou séparé de corps.

A noter aussi que les certifications manuscrites frauduleuses sont passibles d'une peine correctionnelle (art. 366 du Code pénal) pouvant être cumulée avec une amende.

Une telle réglementation concernant les coffres-forts les a non seulement rendus impuissants comme instruments de fraude fiscale en matière successorale, mais les a transformés en un instrument du fisc qui, en ouvrant le coffre-fort d'un défunt, peut souvent trouver des éléments qui lui permettront d'établir rapidement l'état réel de l'hérédité.

Evidemment, la réaction des contribuables n'a pas tardé et elle a surtout été ressentie par les banquiers qui se plaignent des résiliations en masse des locations de coffres-forts.

En Angleterre aussi le contribuable a eu recours aux comptes-joints (*joint account*) pour pouvoir échapper à l'*estate duty*. Seulement, la situation se présente sous un aspect différent de celui que nous avons trouvé en France. Nous nous expliquons.

L'objet d'un compte en banque, ou plus spécialement du compte-joint, ce sont des valeurs ou du numéraire. Etant donné qu'en Angleterre la grande majorité des valeurs sont des titres nominatifs qui, par leur nature sont déjà fort contrôlables, ce ne sont que le numéraire et les titres au porteur qui pourraient être dissimulés au fisc par le moyen d'un compte-joint. Or, les personnes riches préfèrent, en général, avoir des titres qui leur rapportent un revenu régulier que de garder l'argent sans aucun revenu. Au contraire, les classes moins riches ou pauvres sont constituées par des petits épargnants qui ont leurs comptes, soit dans une caisse d'épargne postale (*Post office savings banks*), soit dans une banque dont l'objet principal est de recevoir des épargnes (*Trustee savings banks*).

Le législateur anglais a centralisé son attention sur ces institutions et il a édicté des règlements spéciaux les concernant (*Regulations*), règlements qui permettent aux agents du fisc un contrôle efficace des comptes et plus spécialement des *joint accounts*. D'après ces règlements, toutes les fois qu'il y a un compte-joint dont la valeur dépasse L. 100, après déduction des dettes et des frais funéraires, cette somme sera, par présomption, incorporée à la succession du défunt (*The Trust Savings Banks Regulations* du 30 septembre 1921, art. 88, N° 1).

D'autre part, le codéposant survivant ne pourra, dans ce cas, prélever cette somme du compte-joint que sur présentation d'un certificat délivré par les commissaires de l'*Inland Revenue*, prouvant ainsi que les droits de succession sur la somme en question sont acquittés (art. 26, N° 3 et art. 88, N° 3 des mêmes règlements).

Il reste au contribuable anglais encore un moyen d'échapper aux droits de succession, c'est le placement de numéraire et de titres au porteur dans des coffres-forts loués conjointement.

Une partie de la presse anglaise a, à plusieurs reprises, parlé de cette possibilité de fraude et a suggéré des mesures analogues à celles qui ont été prises en France.

Mais le législateur anglais n'est pas encore intervenu dans ce sens, craignant et à juste titre d'ailleurs, que cela n'incite les contribuables anglais à déposer encore davantage leurs capitaux dans des banques étrangères, d'où résulteraient pour le fisc beaucoup plus de pertes que d'avantages.

III. — *L'usufruit et la nue-propriété.*

Si une personne a la nue-propriété d'un bien, tandis qu'une autre en est l'usufruitière, après le décès de l'usufruitier, la première personne est-elle obligée d'acquitter les droits de succession pour la réunion de l'usufruit à sa nue-propriété ? Non, parce que « l'usufruit ne se transmet pas. Il s'éteint avec la mort de l'usufruitier. Le nu-propriétaire ne recueille rien. Il est simplement libéré d'une charge. La consolidation s'effectue sans mutation et par conséquent sans payement d'impôt » (18).

(18) G. George ; *Mutation par décès : Usufruit et nue propriété*, dans la Revue des Contributions et de l'Enregistrement, 1935, pp. 5 et 6.

Il en était ainsi en France avant la loi du 13 juillet 1925 (art. 45) complétée par l'article 18 de la loi du 19 décembre 1926 (art. 66, al. 1 et 3 du Code) et les contribuables en profitaient largement pour frauder le fisc.

Mais après ces deux lois, la possibilité de frauder, par ce moyen, en matière successorale, est réduite à zéro. Car l'article 45 de la loi de 1925 établit une présomption de toute propriété vis-à-vis des usufruitiers dans les termes suivants : « Est réputé au point de vue fiscal faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à l'un des présomptifs héritiers ou descendants d'eux... à moins qu'il y ait eu donation régulière... ».

La loi ne s'occupe pas de l'époque où la transmission de la nue-propriété a été faite. Elle exempte seulement les transmissions entre vifs faites à titre gratuit. Par conséquent, il pourrait arriver qu'une personne, après avoir payé les droits de transmission entre vifs à titre onéreux de la nue-propriété d'un bien, soit obligée d'acquitter aussi les droits de succession après le décès de l'usufruitier.

C'est ici qu'intervint la loi de 1926 en édictant que « les droits de mutation à titre onéreux acquittés par le nu-propriétaire et dont il est justifié sont imputés sur l'impôt de transmission par décès ».

Mais on pratique aussi la fraude fiscale en matière d'usufruit par la fausse indication de l'âge de l'usufruitier.

L'estimation de la valeur d'un usufruit ne saurait être confiée aux parties intéressées, parce qu'il est impossible pour le fisc de contrôler leurs déclarations. C'est pourquoi le législateur a eu recours à la présomption légale de la valeur des usufruits se trouvant dans une succession. En effet, l'art. 13 de la loi du 25 février 1901 (art. 70 du Code) fixe la valeur d'un usufruit d'après l'âge de l'usufruitier le jour de son décès: Si celui-ci « a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept-dixièmes de la nue propriété, aux trois dixièmes de la propriété entière... Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième pour chaque période de dix ans sans fraction. A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruitier et à neuf-dixièmes pour la nue-propriété... »

L'art. 14 (art. 71 du Code) de la même loi fixe des sanctions contre l'indication inexacte de la date de naissance ainsi que contre l'inexactitude de la déclaration portée sur le lieu de naissance.

L'indication de la date exacte de naissance de l'usufruitier est donc un élément nécessaire pour pouvoir établir la valeur de l'usufruit. Mais comment le fisc peut-il contrôler si les déclarations qui portent sur cet élément sont exactes ?

Le contrôle est assez facile pour les cas où l'usufruitier est né en France, parce qu'un acte de naissance exigé par l'Administration peut être vite vérifié.

Par contre, si l'usufruitier est né hors de France, le contrôle est presque impossible. C'est là où des fraudes peuvent se produire. La seule consolation est que de tels cas ne sont pas très nombreux.

A l'usufruit — institution du droit français et généralement du droit continental — correspond une institution du droit anglo-saxon appelée *trust*, qui est extrêmement répandue dans la pratique anglaise. Mais le *trust* ne remplace pas seulement l'usufruit. Il peut remplacer les institutions juridiques françaises qui impliquent la notion d'affectation de patrimoine (la fondation, les donations et legs avec charges, etc.), ainsi que les institutions qui impliquent la notion du bien affecté (hypothèque, privilège, gage, *usufruit*, substitution, etc.). Enfin, il peut remplacer des institutions juridiques françaises par des moyens techniques différents (conseil judiciaire, constitution de rente, stipulation pour autrui, tutelle) (19).

Le *trust* est institué par un propriétaire (*settlor*) qui transfère tout ou partie de ses biens (meubles ou immeubles) à un tiers (*trustee*) en le chargeant d'une mission assignée. Mais le *settlor* peut se constituer lui-même *trustee* et c'est ainsi que le *trust* remplacera l'usufruit français. Le propriétaire se constitue lui-même *trustee* pour ses héritiers, ce qui a pour résultat la transmission

(19) Nous avons puisé ces renseignements sur le *trust* dans l'ouvrage de M. P. Lepaulle : *Traité théorique et pratique des trusts en droit interne, en droit fiscal et en droit international*, Paris, Rousseau et Cie, 1932.

de la nue-propriété du bien, ou des biens, aux héritiers, tandis que le *trustee* garde l'usufruit de ces biens pour sa vie.

Au cas où une tierce personne est nommée *trustee* par le *settlor*, le résultat est le même au profit de la tierce personne qui sera l'usufruitier et l'héritier le nu-propriétaire. Dans ce cas l'opération aura l'effet d'un don ou legs « à une personne de la jouissance immédiate de biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, tout en assurant la conservation de leur substance et tout en permettant de donner ou léguer les mêmes biens en pleine propriété à une autre personne à l'expiration de la première libéralité » (20).

En matière de droits de succession, le trust pourrait servir comme un excellent instrument pour éviter les charges fiscales, si le législateur anglais n'avait pris certaines mesures (21).

C'est ainsi que le *Finance Act* 1894 dans son article 2, N° 3, prévoit deux cas où les propriétés faisant partie d'un trust seront exemptes de l'*estate duty* : 1° Si le décédé était *trustee* pour une autre personne sous condition que ce ne soit pas lui qui ait créé le trust et 2° si le trust est créé par le défunt au moins douze mois avant son décès. Ce délai fut porté à trois ans par l'article 59 N° 1 du *Finance Act* 1910.

Dans tous les autres cas, les biens mis en trust sont

(20) P. Lepaulle, op. cit., p. 98.

(21) A. H. Hastie : *The estate duty and the road round it. The Nineteenth century Review*, Dec. 1894, pp. 896-899.

assujettis aux droits successoraux et c'est le *trustee* qui doit en faire la déclaration analogue à celle de l'exécuteur (Finance Act 1894, art. 8, N° 4).

Mais si le trust est constitué par testament, il n'y a pas d'exemption de droits successoraux, même dans les deux cas mentionnés ci-dessus.

Nous avons vu que le trust peut avoir pour objet des biens mobiliers ainsi que des biens immobiliers. Mais c'est surtout les immeubles qui sont régulièrement réglemmentés par un trust. « En Angleterre, on a l'habitude de substituer indéfiniment la propriété foncière, de sorte que le propriétaire actuel n'en est en quelque sorte que l'usufruitier » (22). A cause de cela, le législateur, avant la loi fondamentale de 1894, a trouvé préférable d'édicter une présomption de valeur concernant les immeubles. Dans ce but, la loi *Succession Duty Act* de 1853 (art. 26 et 31) ordonne l'évaluation « des manoirs, des mines ouvertes et autres *real property* » sur la base de leurs revenus qui sont capitalisés d'après les tableaux détaillés qui se trouvent à l'annexe de la loi. Nous y trouvons les valeurs présumées fixées d'après l'âge du défunt (de 1 à 95 ans) et sur la base de L. 100 de revenus par an. Ainsi, si une propriété immobilière avait L. 100 de revenu par an, elle aurait la valeur de L. 1.906 au cas où son propriétaire avait un an le jour de son décès ; elle aurait la valeur de L. 1.242 si le défunt avait cinquante ans et L. 64 si le défunt avait quatre-vingt-quinze ans.

(22) G. van den Bossche, op. cit., p. 19.

C'est à peu près ce qu'a fait le législateur français (art. 13 de la loi de 1903) en établissant la valeur des biens en usufruit.

A remarquer que depuis la loi de 1894, la valeur de tous les biens assujettis à l'estate duty est établie sur la base de leur valeur vénale.

IV. — *Les assurances sur la vie.*

Voilà encore un instrument merveilleux qui peut servir aux contribuables pour échapper aux droits de succession.

Un contrat d'assurance sur la vie établie par une personne au profit de son héritier, donne le droit à ce dernier de prélever la somme faisant l'objet du contrat le jour du décès de l'assuré. La question se pose de savoir si ce bénéfice est recueilli par l'héritier *jure hereditario* ou *jure proprio*, c'est-à-dire si le bénéfice de l'assurance avant de parvenir aux mains de l'héritier fait partie de la succession ou non. Du point de vue du Droit civil, le bénéfice de l'assurance ne fait pas partie de la succession de l'assuré et en conséquence l'héritier le recueille *jure proprio* (23).

D'ailleurs, sur ce point, la loi est aujourd'hui formelle. « Les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé ou à ses héritiers, ne font pas partie de la succession de l'assuré... » dit l'article 67 de la loi du 13 juillet 1930. Mais il est impor-

(23) A. Thierriat, op. cit. p. 95.

tant de savoir que les décisions de la jurisprudence avant cette loi étaient toujours dans le même sens (24).

Naturellement, le fisc voyait d'un mauvais œil cette institution qui permettait aux bénéficiaires d'échapper à l'impôt successoral. Mais il n'y pouvait rien jusqu'à ce que le législateur votât une loi, le 21 juin 1875, qui par son article 6 (art. 65, al. 1 et 2 du Code) dérogea au principe posé par la jurisprudence. Et depuis, « les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré, sont considérés pour la perception du droit de mutation par décès comme faisant partie de la succession de l'assuré ».

Cette loi donc fit fermer la porte à laquelle la matière en question pouvait échapper à l'impôt successoral.

La loi du 25 février 1901, article 15, n° 5 (art. 270, § 3 du Code) prend des mesures qui interdisent à toute compagnie d'assurances de se libérer des sommes contractées en raison du décès de l'assuré avant que les bénéficiaires lui présentent un certificat délivré par l'Enregistrement et constatant, soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité des droits de succession.

La même loi, il est vrai, dispense le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe de la présentation du certificat. Mais cela n'augmente pas les possibilités de fraude de ces derniers. Car l'Administration — par son droit de communication auprès des compagnies

(24) *Ibidem*, p. 96.

d'assurances et par l'obligation que la loi crée (25) pour les compagnies de faire part à l'Administration chaque fois qu'elle paie aux conjoints et aux héritiers — est sûre de pouvoir vite découvrir toute tentative de fraude en ce sens.

Le législateur anglais a pris des mesures analogues.

C'est ainsi que l'article 17 du *Succession Duty Act* 1853 et l'article 11, N° 1 du *Customs and Inland Revenue Act* 1889 (incorporés dans l'article 2 n° 1 du *Finance Act* 1894) édictent que seront présumés faire partie de la succession de l'assuré, tous les bénéfices contractés par celui-ci à titre d'assurance et recueillis par une personne survivante.

Nous voilà donc, ici aussi, devant une présomption légale qui a pour conséquence le droit du fisc de percevoir l'impôt successoral sur toutes les assurances recueillies par le bénéficiaire après le décès de l'assuré.

D'autre part, comme en France, les paiements d'assurances ne peuvent se faire que sur présentation, soit d'un certificat délivré par les commissaires et constatant que tous les droits de succession ont été acquittés, soit d'une lettre par laquelle les commissaires constatent que les droits de succession ne sont pas exigibles (*The National Health Consolidated Regulations*, du 28 juin 1918, art. 216, complété par les *Regulations* du 17 juin 1930, art. 208).

(25) Loi du 25 février 1901, art. 15, N° 3 et 4.

V. — *Les biens à l'étranger.*

Devant une charge fiscale lourde, les capitaux tendent à s'évader le plus loin possible et notamment dans les pays étrangers où ils seront plus à l'abri, parce que moins spoliés. On n'a pu constater que trop souvent ce phénomène d'émigration des capitaux sortis d'un pays à la recherche d'une fiscalité étrangère moins pesante (26).

Nous ne voulons pas dire par là que les capitaux émigreront d'un pays rien qu'à cause de droits de succession très lourds. Mais nous sommes disposé à croire que très souvent, les impôts sur les successions aux taux très élevés seront un stimulant décisif. C'est-à-dire que dans certains cas, les contribuables ne sont pas encore disposés à envoyer leurs capitaux à l'étranger malgré que le fisc leur en prélève une bonne part chaque année à titre d'impôts différents. Mais que ces mêmes contribuables se décideront enfin à le faire, pour protéger leurs héritiers contre les droits trop élevés de mutation par décès.

Evidemment, le législateur prend toujours des mesures contre ces fraudes. Ces mesures, édictées le plus souvent pour empêcher les capitaux émigrés de se soustraire aux impôts sur les revenus, ont quelquefois pour but d'empêcher la fraude en matière successorale.

(26) Aftalion, *Monnaie, prix et change*, Sirey, 1933, pp. 293, 322, 323.

C'est ainsi qu'en France le système d'abonnement concernant les valeurs étrangères cotées a été institué principalement en vue de la perception de l'impôt cédulaire et de l'impôt général sur les revenus. Naturellement, l'Administration de l'Enregistrement qui perçoit l'impôt cédulaire sur les valeurs mobilières, utilisera le registre des valeurs étrangères abonnées également lors de la perception des droits de mutation par décès pour contrôler si dans telle ou telle succession ne se trouvent pas des valeurs étrangères (27).

D'autre part, l'Administration reçoit les informations concernant les valeurs étrangères non abonnées de la part du Service des Contributions Directes (28) auquel chaque contribuable, possédant à l'étranger des biens mobiliers ou immobiliers, est obligé (loi du 13 juillet 1925, art. 21) de fournir dans les deux premiers mois de chaque année une déclaration détaillée indiquant la nature, la valeur et le revenu des biens en question. La déclaration est faite sous la foi du serment et des sanctions sont prévues contre les contrevenants : « une amende égale à la moitié du montant de l'avoir dissi-

(27) Après la réforme du régime de l'abonnement (loi du 31 juillet 1929) les titres étrangers peuvent être cotés en France même sans avoir été abonnés. A noter ici que le législateur a essayé d'instituer le contrôle fiscal pour les coupons encaissés directement ou indirectement à l'étranger, et notamment par le système du bordereau de coupons (loi du 28 mai 1924) et le système du carnet de coupons (loi du 4 avril 1926). Mais l'un et l'autre furent vite abrogés à cause des grandes difficultés pratiques qui rendaient illusoire leur utilité. *

(28) Depuis la fusion de ces deux administrations, par le décret du 19 septembre 1926, leur collaboration est encore plus étroite.

mulé, sans préjudice de l'affichage du nom du contrevenant et des motifs de la contravention à la porte de la mairie du lieu de son imposition ». A cet effet, des sanctions pénales sont aussi prévues (art. 366 du Code pénal), mais ces sanctions pénales sont remplacées par des amendes fiscales et aux poursuites correctionnelles se substitue une procédure administrative (art. 3 du décret-loi du 8 juillet 1937).

Des mesures sont également prises pour contrôler les encaissements à l'étranger, notamment par la loi du 16 février 1932 qui, par son article 6, oblige tout contribuable qui fait de tels encaissements, à faire annuellement une déclaration détaillée et *nominative* au bureau de son domicile, dans les trois premiers mois de l'année suivante (29).

Toutes ces mesures sont édictées en vue de contrôler la matière imposable située à l'étranger et assujettie aux impôts cédulaires sur les revenus. Leur but secondaire est le contrôle de la matière imposable lors d'une mutation par décès.

Mais des mesures spéciales aux droits de succession sont prises par la loi du 13 juillet 1925 (art. 52 à 56), modifiée par la loi du 30 juillet 1936 (art. 3).

(29) Avant cette loi, le contribuable pouvait opter entre une déclaration, même sans se faire connaître, et un acquittement de droits moyennant apposition sur chaque titre, lors du détachement du premier coupon annuel, d'un timbre mobile spécial d'une valeur égale au montant de la taxe pour l'année entière. Le contribuable pouvait donc garder son anonymat complet, et le fisc n'était pas à même, entre autres, d'utiliser ces déclarations en vue de percevoir les droits de mutation par décès. (G. George : *Les Fraudes fiscales et... leurs suites*, Revue des Contributions et de l'Enregistrement, 1933, p. 2 à 8.)

C'est ainsi que d'après l'article 52 de la loi de 1925 (art. 273 du Code) un envoi en possession spéciale des biens mobiliers ou immobiliers existant à l'étranger doit être prononcé lors d'une succession ouverte en France. L'envoi est « prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte ». Cette ordonnance doit contenir l'énumération — donnée sous serment — de tous les biens mobiliers et immobiliers dont se compose la succession.

Par conséquent un héritier ne sera plus, après le décès du *de cujus*, saisi des biens situés à l'étranger ; le principe de la saisine (art. 724 du Code civil) est mis au second plan par l'article 273 du Code de l'Enregistrement.

L'article 55 de la loi de 1925 (art. 276 du Code) ajoute une autre mesure : l'obligation pour « tout officier public ou ministériel » de mentionner dans les inventaires et dans tous les actes de notoriété destinés à établir les qualités successorales, que les intéressés doivent obtenir l'envoi en possession spéciale pour les biens situés à l'étranger.

Enfin, l'article 54 de la même loi interdit aux « débiteurs, détenteurs ou dépositaires... de valeurs successorales ci-dessus visées... sous peine des sanctions prévues (30)... d'en faire la remise aux héritiers, légataires ou do-

(30) Les articles 21 et 53 de la loi de 1925 prévoient, outre les sanctions de l'article 366 du Code pénal, une amende égale à la moitié du montant dissimulé. L'article 3 de la loi du 30 juillet 1936 porte cette amende à la valeur totale de l'avoir dissimulé (art. 274 du Code).

nataires », jusqu'à ce que l'envoi en possession soit prononcé.

Mais, étant donné que les biens sont situés à l'étranger, les débiteurs, détenteurs ou dépositaires visés par l'article 54 sont des personnes domiciliées hors de France, se trouvant par conséquent hors de la portée de la loi française. Ce sont des banquiers étrangers qui remettront bien tranquillement les valeurs en question aux mains des héritiers sur une simple présentation par ces derniers d'un acte de notoriété. Le fait que le législateur français leur ordonne de ne faire cette remise qu'après que l'envoi en possession aura été prononcé les laisse fort indifférents, car les sanctions prévues par l'article 54 ne les frapperont pas. Ils ne se préoccupent donc que des intérêts de leurs clients.

Il y aurait, certes, un moyen de remédier à cet état de choses, notamment par voie d'accords internationaux. Mais nous indiquerons plus loin (31) combien la répression de la fraude fiscale par voie d'accords internationaux est difficile. Nous verrons que, sauf quelques tentatives, le problème de l'assistance internationale en vue de réprimer la fraude fiscale se montre jusqu'à présent quasi insoluble.

Passons maintenant à la législation anglaise et voyons comment est, d'après elle, organisée la perception des droits de mutation par décès sur les biens situés à l'étranger.

(31) V. *infra* p. 145 et suiv.

En principe, sont frappés de l'*estate duty* tous les biens sujets à une transmission par décès (F.A. 1894, art. 1 et 2, n° 1).

Mais, d'après l'article 2, n° 2, du *Finance Act* 1894, les biens situés en dehors de la Grande-Bretagne acquittent l'*estate duty* seulement si, conformément aux lois en vigueur avant le F.A. 1894, ces biens étaient frappés de *Legacy* ou de *Succession Duty*. Or, d'après ces lois, les biens immobiliers situés à l'étranger ne sont pas soumis aux droits de mutation par décès suivant le principe que les biens immeubles sont toujours gouvernés par la *lex situs*, c'est-à-dire par la loi du lieu où le bien est situé.

Par contre, les biens mobiliers sont, conformément au principe *mobilia sequuntur personam*, régis par la *lex domicilii*, ou la loi du domicile du propriétaire.

Mais la loi du 16 juillet 1936 (art. 24) est venue compléter ces règles en exemptant d'*estate duty* tous les biens mobiliers qui passent par décès sous une disposition faite par une personne domiciliée en dehors de la Grande-Bretagne le jour où sa disposition est entrée en action. Sont exempts par la même loi les biens qui sont considérés comme des biens immobiliers par la loi du pays où ils sont situés.

Par conséquent, un Anglais qui voudrait éviter les droits de succession de son pays n'a qu'à placer ses capitaux dans des biens immeubles situés à l'étranger. Il obtiendra le même effet en fixant son domicile en dehors de la Grande-Bretagne, même en ne possédant rien que des biens mobiliers.

Il va sans dire que de telles combinaisons sont assez rares.

Quant aux autres biens qu'un héritier anglais peut recueillir de l'étranger, ils sont tous assujettis aux droits de mutation par décès. Seulement, des mesures spéciales pour empêcher la fraude éventuelle en cette matière ne sont pas prises directement. Mais on pourrait dire que le législateur anglais a pris des mesures indirectes par le fait qu'il évite systématiquement des mesures inquisitoires et tracassières pour ne pas inciter les émigrations frauduleuses de capitaux (32).

(32) *Supra*, p. 82.

SECTION IV. — LA REPRESSION DE LA FRAUDE

PAR SIMULATION DE PASSIF. —

LA QUESTION DE DEDUCTION DES DETTES

Il n'y a rien de plus facile pour une personne que de créer un faux passif en vue d'amoinvrir la valeur réelle de son patrimoine assujettie à l'impôt successoral et en conséquence de se faire diminuer la charge fiscale.

Pour protéger le fisc contre cet instrument de fraude, les législateurs français et anglais ont édicté un certain nombre de mesures.

C'est surtout en France que la loi a été catégorique en coupant court à la question de la déduction des dettes. En effet, la loi du 22 frimaire an VII a adopté le principe de la non-déduction « des charges » et ce principe a été appliqué pendant tout un siècle.

Les critiques qui lui furent adressées ne furent que très faibles au commencement. La raison en est que les conséquences du principe n'étaient pas trop ressenties à cause du taux bas des droits de mutation par décès. Mais au fur et à mesure que ces derniers augmentaient au cours du XIX^e siècle, les plaintes des contribuables et les critiques des spécialistes contre le principe de la non-déduction des dettes devenaient de plus en plus ardentes. Et à juste raison, car le principe de la justice fiscale exige une solution moins simpliste que celle de la loi de frimaire, une solution qui permettra en même temps le contrôle du fisc en cette matière et la déduction des dettes justifiées.

Des projets innombrables en vue de réparer cette iniquité se succédèrent durant presque tout le XIX^e siècle. Mais ils ne devaient aboutir à une loi qu'en 1901, le 25 février. Cette loi pose le principe d'après lequel la perception des droits de mutation par décès sera faite « sur la part nette recueillie par chaque ayant-droit » (art. 2). Par conséquent, la déduction des dettes s'effectuera désormais de la valeur brute de la succession avant que cette dernière soit frappée de l'impôt successoral.

Mais après avoir posé ce principe, la même loi se montre beaucoup plus prudente, en n'accordant la déduction que des dettes dont l'existence peut être prouvée d'une façon très précise (art. 3 de la loi - art. 56, al. 1 du Code). Ce sont « les dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ».

Par conséquent, pour qu'une dette puisse être déduite de la succession, elle doit satisfaire à trois conditions : 1^o elle doit être à la charge du défunt ; 2^o elle doit exister lors de l'ouverture de la succession et enfin, 3^o elle doit être justifiée par un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.

D'autre part, la loi établit pour certaines dettes une présomption de simulation, les rendant « *a priori* entachées d'une suspicion de fraude » (33). Ce sont les dettes qu'énumère l'article 7 de la loi (art. 62 du Code) :

1^o Les dettes échues depuis plus de trois mois avant

(33) Allix, *Traité de Finances*, p. 750.

l'ouverture de la succession ne seront pas déduites. Mais si l'héritier produit une attestation du créancier qui certifie l'existence de la dette, celle-ci sera déduite. On se trouve donc ici plutôt devant une présomption de fait de paiement que devant une présomption de simulation.

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées ne peuvent non plus être déduites. Ici, c'est clair. La loi *a priori*, croit se trouver devant une tentative de fraude. Mais pour ne pas aboutir à des injustices possibles, la loi permet la preuve contraire de la sincérité de cette dette, sous condition cependant que la dette ait été « consentie par un acte authentique ou par un acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par décès d'une des parties contractantes... ».

Nous nous demandons seulement s'il est possible que les parties fournissent d'autres preuves que les « actes authentiques » puisque ces derniers ne suffisent pas. Le législateur, en somme, n'était pas très généreux et des injustices en ce sens peuvent se produire.

3° Les dettes reconnues par testament ne peuvent en aucun cas être déduites de la succession. La loi est ici formelle et des preuves contraires ne sont pas admissibles.

4° Les dettes hypothécaires échues et garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois sont aussi soumises au principe de non-déduction. Par contre, les dettes non échues sont déduites, sous condition que leur existence soit attestée par le créancier.

5° Les dettes étrangères tombent aussi sous la présomption de fraude, soit qu'elles résultent de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, soit qu'elles correspondent à des hypothèques portant exclusivement sur des immeubles situés à l'étranger, soit qu'elles grevent des successions d'étrangers.

Mais si ce jugement passé à l'étranger était rendu exécutoire en France, les dettes qui en résultent peuvent être déduites d'une succession. De même, si les dettes grevant les successions d'étrangers étaient contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés étrangères ayant une succursale en France, ces dettes peuvent être déduites d'une succession.

6° Enfin, ne sont pas déduites « les dettes en capital et intérêt pour lesquelles le délai de prescription est accompli... ».

Mais la loi fait une réserve à ce sujet et notamment au cas où la prescription a été interrompue. Dans ce cas, les dettes seront déduites, mais à la condition que l'interruption de la prescription soit justifiée.

Ajoutons que, « sur justifications fournies par les héritiers, les frais de dernière maladie du *de cujus* seront déduits de l'actif de la succession dans la limite d'un maximum de 2.000 francs » (art. 17 de la loi du 16 avril 1930 - art. 57 du Code).

En Angleterre, le législateur a beaucoup moins spécifié les mesures contre la fraude fiscale en matière de déduction des dettes. Il n'a posé, pour ainsi dire, que des règles générales.

C'est dans la loi fondamentale de 1894 que le principe de la déduction des dettes est établi.

L'article 7, n° 1 de la loi permet la déduction des « raisonnables frais funéraires » et des dettes lors de la détermination de la valeur de la succession en vue de la perception de l'*estate duty*.

Les frais funéraires sont « raisonnables » quand ils sont conformes à la situation et à la fortune du décédé. C'est aux commissaires de vérifier et d'accepter la déduction du total ou d'une part seulement. Mais il est à remarquer que, suivant les décisions de la jurisprudence, les frais funéraires concernant strictement les cérémonies funèbres, le prix d'une pierre tombale, par exemple, ne seront pas compris dans les frais funéraires proprement dits.

Le législateur anglais ne mentionne pas les frais de la dernière maladie, comme le fait le législateur français. Ils seront donc incorporés aux dettes en général.

A la question de savoir quelles sont les dettes qui peuvent être déduites, la loi de 1894 ne répond pas.

Mais la loi du 3 juin 1881 (*Customs and Inland Revenue Act*) dans son article 28, édicte que dans tous les cas où le défunt était domicilié dans le Royaume-Uni, l'exécuteur de la succession en constituant l'*affidavit*, mentionnera les dettes dues par le décédé qui seront déduites de la succession après la vérification de la part des commissaires.

Mais ne seront pas admises à la déduction les dettes faites volontairement par le décédé dans son testament (*are not include voluntary debts expressed to be payable*

on the death). De même, ne seront pas admises les dettes contractées dans les trois mois qui précèdent le décès et dont les titres n'étaient pas *bona fide* délivrés au bénéficiaire. De cette dernière disposition, il résulte que, pour toute dette contractée dans les trois mois avant le décès, les commissaires peuvent refuser la déduction s'ils jugent qu'elle était *mala fide* contractée, en vue de frauder le fisc. Ce refus de déduction des dettes, les commissaires peuvent le faire, même après que les intéressés ont fourni la preuve de la sincérité des dettes.

Naturellement, les parties peuvent dans ce cas se pourvoir en appel auprès de la Haute Cour (*High Court*), conformément à l'article 10 de la loi de 1894.

Mais revenons à l'article 7, N° 1 de la loi de 1894 qui, après avoir posé le principe de la déduction des dettes, énumère les règles générales d'après lesquelles tout d'abord les dettes ne seront pas déduites si elles n'étaient pas contractées *bona fide*. La loi ne mentionne plus les trois mois comme le fait l'article 28 de la loi de 1881 que nous venons de voir.

Par conséquent, les commissaires peuvent rechercher la bonne intention, non seulement pour les dettes contractées dans les trois mois qui précèdent le décès du *de cujus*, mais aussi pour toutes les autres dettes.

Evidemment, ce n'est pas exactement une mesure contre la fraude fiscale conformément au droit continental (et plus particulièrement au droit français). Mais c'est une mesure assez bonne et qui répond parfaitement à l'esprit du droit anglo-saxon et, chose curieuse, c'est une mesure qui répond assez bien au principe de la justice fiscale et surtout en ce qui concerne les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers.

Nous avons vu que le législateur français établit en cette matière une présomption de fraude, présomption que les parties peuvent difficilement — ou plutôt pas du tout — faire tomber (34).

Il est vrai que les intentions frauduleuses sont par là paralysées. Mais il est aussi vrai que beaucoup des dettes contractées *bona fide* ne pourront pas être déduites et c'est surtout les petites successions qui ressentiront cette injustice.

En Angleterre, où le législateur a donné aux commissaires le pouvoir de rechercher si une dette a été ou non contractée *bona fide*, ces dernières dettes auront plus de chances d'être déduites de la succession et la règle de la justice fiscale sera observée.

L'article 7, N° 1 de la loi anglaise interdit aussi la déduction des dettes qui sont contractées de telle façon qu'elles doivent être remboursées par une personne autre que le défunt. Cela est logique, car dans ce cas, ce n'est pas la succession qui est grevée d'une pareille dette, mais la tierce personne.

Enfin, une troisième règle générale établie par le même paragraphe est qu'une dette grevant les différentes parties de la succession ne peut être déduite qu'une fois de cette succession.

Mais l'article 7, dans son N° 2, établit le principe de non déduction des dettes dues par le défunt à une personne domiciliée à l'étranger. Toutefois, il y a trois exceptions à cette règle : 1° les dettes en question seront

(34) V. *supra*, p. 100.

déduites si d'après le contrat elles doivent être payées dans le Royaume-Uni ou 2° si elles grèvent des biens situés dans le Royaume-Uni et 3° les dettes en question peuvent être déduites des biens mobiliers appartenant au défunt et situés à l'étranger.

SECTION V. — DEUX MESURES PARTICULIERES

A LA LEGISLATION FRANÇAISE

Il nous a semblé intéressant de dire quelques mots des mesures prises en France contre les « adoptions fiscales » et contre les renonciations frauduleuses à l'héritage.

Ces deux mesures n'existent pas dans la législation anglaise.

Nous avons vu qu'en Angleterre, le degré de parenté entre le *de cujus* et l'héritier n'est pas pris en considération lors de la perception de l'*estate duty*. Ce n'est que pour les *Legacy* et *Succession Duty* que cette distinction entre les héritiers est faite suivant leur degré de parenté avec le décédé. Mais l'importance de ces deux derniers droits est minime par rapport à l'*estate duty*, de telle sorte que les fraudes, même si elles existent, ne sauraient être très graves.

Le législateur anglais n'a donc pas trouvé nécessaire l'institution de mesures contre les adoptions fiscales et les renonciations frauduleuses à l'héritage.

Par contre, en France, ces deux moyens étaient souvent employés pour frauder le fisc et le législateur a dû, en fin de compte, prendre des mesures en conséquence.

I. — *Les renonciations frauduleuses à l'héritage.*

C'est un subterfuge qu'emploient les héritiers entre eux et surtout pour protéger les légataires qui sont généralement des parents plus éloignés ou des non-parents

avec le *de cujus* et qui, par conséquent, sont assujettis à des droits plus élevés que les autres héritiers.

Le procédé est simple, mais efficace. Le légataire, qui est par exemple un cousin éloigné du défunt, s'entend avec l'héritier, qui est le fils du défunt, pour simuler la renonciation à son legs. De cette façon, c'est le fils du défunt qui en profite à l'égard du fisc.

Mais naturellement, après avoir acquitté les droits de mutation par décès, le fils du défunt rend au légataire son legs. Le légataire a donc pu, par ce procédé, bénéficier de la différence de tarifs.

Cependant, il y a un cas encore plus grave de fraude par renonciation à l'héritage. C'est le cas où l'héritier bénéficiaire de la renonciation est insolvable.

La personne qui a renoncé à l'héritage est censée n'avoir jamais été héritier et en conséquence n'est pas redevable de droits de succession. Si l'héritier bénéficiaire de la renonciation est insolvable, le fisc aura du mal pour percevoir les droits de succession dus et très souvent ses droits resteront non acquittés.

Ces fraudes fiscales ont été très fréquentes et le législateur a été obligé de prendre des mesures.

C'est ainsi que la loi du 13 juillet 1925, dans son article 51 (art. 416 du Code) édicte que « en cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation par décès exigible sur les biens qui, par l'effet de la renonciation adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut pas être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant s'il avait accepté ».

L'héritier bénéficiaire de la renonciation est par cette disposition obligé de payer les droits d'après le tarif qui aurait été appliqué si la renonciation n'avait pas eu lieu.

Toutefois, la loi fait exception pour des « biens qui, par suite de la renonciation, reviendront aux départements, communes et autres collectivités » bénéficiaires des tarifs de faveur prévus par l'article 44 de la loi du 31 décembre 1936 (art. 412 du Code) et par les articles 417 et 418 du Code de l'Enregistrement.

Exception est, en outre, faite pour les héritiers en ligne directe, ce qui est logique, car des fraudes ici ne sont pas trop à craindre.

En somme, la loi a bien empêché la renonciation frauduleuse du premier type que nous avons indiquée. Elle a empêché la possibilité pour les légataires de bénéficier de la différence de tarifs en renonçant à un legs.

Mais il est à craindre que le fisc ne soit impuissant dans le cas où un héritier renonce à l'héritage au profit d'un autre héritier qui se trouvera insolvable au moment du paiement des droits de mutation dus.

Voilà donc encore un exemple où la fraude fiscale est possible, malgré les mesures prises.

II. — *Les « Adoptions fiscales ».*

Ce qu'on appelle « adoption fiscale » est une adoption faite par le futur *de cujus*, d'une personne qui sera son héritier, en vue de bénéficier des taux de faveur auxquels les héritiers directs ont droit. En effet, d'après l'ar-

ticle 350 du Code civil, modifié par la loi du 19 juin 1923, les droits d'un enfant adoptif, sur la succession de l'adoptant sont égaux aux droits d'un enfant légitime. Par conséquent, un enfant adoptif n'aura à payer les impôts sur la succession qu'aux taux qui sont prévus pour la ligne directe.

D'autre part, la masse successorale elle-même pouvait bénéficier lors du calcul des droits de mutation par décès et de la taxe successorale. Car, comme nous l'avons vu, des allègements sont prévus suivant le nombre d'enfants que le *de cuius* laisse.

Pour empêcher les fraudes par « adoption fiscale », le législateur a édicté une règle générale en matière de perception de droits de mutation par décès, d'après laquelle les enfants adoptés ne seront pas considérés par le fisc comme des enfants légitimes.

A ce propos, l'article 22 de la loi du 16 avril 1930 dit dans son premier alinéa : « Les droits de mutation exigibles sur les transmissions à titre gratuit entre l'adoptant et l'adopté sont liquidés et perçus sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption » (art. 420, al. 1^{er} du Code).

Désormais donc, les enfants adoptifs doivent acquitter l'impôt successoral aux taux fixés d'après le degré de parenté existant entre l'adopté et l'adoptant avant l'adoption. Entre autres pour le calcul de l'impôt successoral d'après le nombre d'enfants, qu'a laissés le *de cuius*, il ne sera plus tenu compte des enfants adoptifs.

Mais dans ses alinéas 2 et suivants, la même loi a fait trois exceptions, certainement pour rendre la dis-

position du premier alinéa moins injuste. Et notamment pour :

“ 1° Les enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant ;

2° Les pupilles de la Nation ou de l'Assistance publique ainsi que pour les orphelins d'un père mort pour la France, et

3° Pour les adoptés qui, dans leur minorité et pendant six ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus » (alinéas 2 et suivants de l'art. 420 du Code).

Par conséquent, un enfant adopté est assimilé à l'enfant naturel devant le fisc même, sous condition de rentrer dans l'une des trois exceptions prévues par la loi. Naturellement, l'adopté est obligé de rapporter la preuve à l'Administration.

Pour les deux premières exceptions, la preuve n'est pas difficile. Mais pour la troisième, l'adopté doit prouver que l'adoptant l'a secouru dans sa minorité, que les secours et soins ont été donnés pendant six ans au moins et enfin que secours et soins n'ont pas été interrompus. Tout cela doit être prouvé par des titres écrits, suivant la procédure en matière d'enregistrement, ce qui sera extrêmement difficile pour l'adopté.

Ainsi, les vœux du législateur de rendre les dispositions de la loi du 16 avril 1930 conformes à la justice fiscale ne seront peut-être pas exaucés, mais les fraudes par « adoption fiscale » seront certainement empêchées.

SECTION VI. — UNE MESURE PARTICULIERE

A LA LEGISLATION ANGLAISE :

LE TRANSFERT TO COMPANY

La fraude fiscale en matière successorale par voie de *transfer to company* est un procédé que seules les personnes aisées peuvent se permettre. Cela n'en est pas moins grave pour les intérêts du fisc, d'autant plus que les *transfers to company* devenaient pour les capitalistes anglais, un procédé courant en vue de faire éviter à leurs héritiers le paiement de droits de mutation trop lourds.

Voyons d'abord le mécanisme de cet instrument de fraude. Une personne possède une fortune dont la valeur est, par exemple, de L. 300.000. Cette fortune est composée d'immeubles valant L. 100.000 et de valeurs mobilières pour le reste. Or, notre capitaliste crée une société dont le capital nominal sera de L. 300.000, divisé en actions de L. 1 chacune. Il vend tous les biens dont est composée sa fortune à la société, et achète les actions de cette dernière. Mais il ne prend pas les 300.000 actions en totalité et n'en reçoit, par exemple, que 50.000. Les autres seront distribuées à sa femme et à ses enfants, ou plus précisément, à ses futurs héritiers.

D'autre part, d'après un arrangement spécial, le capitaliste dont il s'agit est nommé directeur à vie et reçoit à ce titre, disons L. 6.000 par an. Mais comme il est directeur et comme il a le pouvoir de faire ce qu'il veut,

il peut se faire prêter de l'argent sans intérêt, même sans obligation de le rendre à la société.

Après sa mort, les héritiers n'ont à payer les droits de succession que pour les 50.000 actions que le défunt a prises lors de la création de la société.

Remarquons tout de suite que si le capitaliste meurt dans les trois ans de la création de la société, les héritiers auront à payer les droits sur toute la fortune. Et notamment sur les 50.000 actions dont nous venons de parler ainsi que sur le reste de la fortune (sur le reste des actions) qui seront considérées comme ayant été l'objet d'une donation entre vifs. Et cela parce que les donations entre vifs sont passibles des droits de mutation par décès si elles sont faites dans les trois ans qui précèdent le décès du *de cujus* (35). La fraude n'est pas possible dans ce cas, même si un transfert de la fortune à une société est déjà fait.

On se demande alors pourquoi le *de cujus* avait besoin de procéder à ce transfert. N'aurait-il pas été plus simple d'essayer d'éviter les droits de succession en faisant une donation entre vifs pure et simple au profit de ses héritiers ?

Evidemment il aurait été plus simple de procéder à une donation entre vifs et le résultat, en ce qui concerne le paiement des droits successoraux, aurait été le même. Mais dans ce cas, le donateur est obligé de se dessaisir de ses biens au profit des donataires, ce qui est souvent dangereux pour le premier.

(35) V. infra, p. 118.

Par contre, avec le *transfert to company*, le donateur, après avoir effectué la donation détournée (en distribuant les actions de la société entre ses héritiers) ne reste pas dépouillé de ses droits. Au contraire, nous avons vu qu'il restait en réalité le maître de l'affaire ; il reçoit une somme coquette à titre d'appointements de directeur, il peut sans intérêts emprunter de l'argent à la société, et il peut ne pas le rendre, ce qui revient à dire qu'il peut disposer de toute son ancienne fortune. De plus, il peut accroître sa fortune et laisser encore davantage à ses héritiers après sa mort, si les affaires de la société qu'il a créée tournent bien.

Il est donc compréhensible que les capitalistes aient préféré les *transfers to company* aux donations simples.

Evidemment, le gros perdant en était le fisc anglais, mais la situation a changé au profit de ce dernier, avec la loi du 1^{er} août 1930 (Finance Act 1930).

L'article 34 de cette loi édicte la règle que l'*estate duty* sera exigible dans tous les cas où un *transfert to company* aura eu lieu, mais sous condition que la personne décédée ait contrôlé cette société — *company* — c'est-à-dire qu'elle ait eu, d'après les statuts de la société, les pouvoirs d'un conseil d'administration et qu'il en ait tiré un revenu annuel dépassant les 50 % du revenu total annuel de la société.

Le droit successoral, donc, doit être payé même au cas de *transfert to company*. A la base de cette règle se trouve une présomption légale irréfragable que les acquisitions des titres de la société ont été faites *mala fide*

par les héritiers du décédé, et notamment en vue d'échapper aux droits de mutation par décès, et que, par conséquent, tous les biens acquis de telle façon sont censés être transmis par décès. L'*estate duty* devient ainsi exigible sur ces biens.

La question se pose maintenant de savoir qui paiera ces droits.

La loi anglaise que nous étudions en ce moment s'est montrée ici très pratique. En effet, d'après son article 36, n° 1, l'*estate duty*, dû sur les biens qui ont fait l'objet d'un *transfert to company* dans les conditions que nous venons d'indiquer, sera acquitté par la société elle-même. C'est la société qui sera considérée comme débiteur de la Couronne pour le total de l'*estate duty*.

C'est un véritable stoppage à la source en matière successorale que le législateur anglais a organisé.

En effet, la loi préfère que ce soit la société qui se trouve grevée de l'impôt successoral, car toute la succession y a été concentrée. D'autre part, le taux de l'impôt sera fixé d'après les revenus totaux de la société, pour éviter les cas de *break up value* (36), ce qui est un argument de plus en faveur du stoppage à la source.

Quant aux héritiers, ils seront toujours redevables à l'égard du fisc pour les actions que le *de cujus* a gardées pour lui car ces actions sont transmises par décès. Seulement, pour les évaluer, les commissaires doivent encore prendre en considération les revenus réels de la société, conformément à l'article 37 de la loi du 1^{er} août

1930 que nous avons discuté en parlant des valeurs mobilières (37).

Dans les numéros 3 et 4 du même article, la loi oblige chaque société à laquelle le transfert a été fait de notifier immédiatement aux commissaires de l'*Inland Revenue* le décès du transférant, sous peine d'une amende qui ne peut pas dépasser L. 500.

Par toutes ces dispositions, le fisc anglais est très bien protégé contre les fraudes fiscales provenant d'un *transfer to company*.

(36) et (37) Cf. *supra*, p. 75.

SECTION VII. — MESURES PRISES

CONTRE LES DONATIONS ENTRE VIFS

Depuis que les impôts sur les successions existent, il y a fraude à ces impôts par voie de donations entre vifs. C'est donc un procédé archaïque de fraude fiscale en matière successorale, qui est le résultat d'une logique élémentaire. Dans quatre-vingt dix-neuf pour cent des cas, le futur *de cujus* raisonnera de la manière suivante: « Puisque l'Etat, après ma mort, prélèvera, à titre d'impôt successoral, une partie des biens que je laisserai à mon héritier, il vaut mieux que je donne à ce dernier ces biens maintenant, de façon à lui éviter le paiement de cet impôt successoral. »

C'est pourquoi le législateur a toujours envisagé la question de l'impôt successoral simultanément avec la question des donations entre vifs. Sa tendance a toujours été de créer, au point de vue fiscal, des conditions identiques pour les transmissions entre vifs et pour les transmissions par décès.

En conséquence, si lors d'une transmission à titre gratuit, le fisc prélève le même droit que celui qu'il aurait prélevé si c'était une transmission par décès, les intéressés — et plus particulièrement le futur *de cujus* — n'auront plus aucune raison de céder leurs biens de leur vivant à leurs héritiers.

En France, la question est résolue de cette façon. Les transmissions entre vifs à titre gratuit sont assujetties à des droits dont les tarifs sont presque aussi élevés que ceux des droits de mutation par décès.

C'est ainsi qu'après le décret du 20 juillet 1934, article 2 (art. 401 du Code), les droits de mutation entre vifs à titre gratuit vont de 3 à 48 %. Le maximum de 50 % est établi en matière de droits de mutation par décès.

Cette façon de traiter les donations entre vifs et les transmissions par décès comme deux choses égales a évidemment influencé les contribuables. Ceux-ci ne pratiquent plus des donations entre vifs simples pour frauder le fisc en matière d'impôt successoral. A cet effet, ils se sont mis à la recherche de différentes formes de donations entre vifs à titre gratuit déguisées en mutations à titre onéreux. Et il faut reconnaître qu'ils ont eu du « succès ».

Le fisc, à ce moment-là, se trouve presque impuissant. Il lui est impossible de constater, par exemple, si une vente est en réalité une transmission à titre onéreux, ou si cette vente n'est qu'une donation déguisée.

Il reste encore un moyen, c'est de rendre les droits de transmission à titre onéreux aussi lourds que les droits de donation. Mais cela est impossible, car dans ce cas, on entraverait la circulation normale des biens, ce qui aurait de graves répercussions pour l'économie nationale.

Le législateur anglais a choisi une autre méthode, en ce qui concerne les donations entre vifs.

Les donations entre vifs sont assujetties aux droits de transmission (*Stamp duties*), comme n'importe quelle transmission à titre onéreux. Mais si le donateur meurt avant l'écoulement d'un certain délai fixé par la loi, le bien ainsi transmis est présumé faire partie de la suc-

cession du donateur et les droits de mutation par décès seront prélevés sur ce bien également.

Le délai était d'abord fixé à douze mois (C.J.R.A. 1881, art. 38, n° 2 ; C.J.R.A. 1889, art. 11, n° 1 ; F.A. 1894, art. 2, n° 1) mais il fut prolongé à trois ans par l'article 59, n° 1 du F.A. 1910.

Par conséquent, si une donation est faite dans les trois ans qui précèdent le décès du donateur, l'*estate duty* sera payé sur les biens qui ont été l'objet de la donation. Par contre, les biens ne seront pas frappés de l'*estate duty* si la donation est faite plus de trois ans avant le décès du donateur. Mais dans ce dernier cas, la donation ne doit pas être faite avec réserve, elle ne doit pas être révocable ni imparfaite, car si cela se produisait, elle ferait toujours partie de la succession du donateur et le délai de trois ans ne jouera plus aucun rôle.

On ne peut pas dire que le système anglais a beaucoup plus d'efficacité en matière de répression de donations frauduleuses que le système français. Mais, à notre avis, le système anglais a un avantage sur le système français, en ce qu'il ne représente pas un épouvantail pour le contribuable anglais et, par conséquent ne l'incite pas à l'invention de différents subterfuges pour déguiser la donation. Il ne l'y incite pas, car le contribuable anglais a toujours la possibilité d'échapper à l'impôt successoral, si le donateur ne meurt pas avant que les trois années nécessaires soient passées. Il ne s'agit pour lui que d'un petit jeu de hasard : pouvoir vivre trois ans après avoir fait une donation.

Le système anglais n'en est cependant pas moins critiqué et surtout par les auteurs socialistes (38).

Ils lui reprochent de faire la distinction entre les donations *inter vivos* et les donations *mortis causa*, et de favoriser les premières. Cependant, d'après eux, il n'y a pas de différences entre ces donations ; les unes et les autres donnent lieu à des enrichissements fortuits qui devraient être lourdement taxés en vue du « nivellement social au point de départ ». Puisque les successions, ajoutent ces auteurs, sont déjà assez bien taxées, pourquoi faire une exception pour les donations entre vifs qui ne sont que des successions anticipées. Et ils concluent pour une réforme du système anglais, en suggérant un système semblable à celui qui existe actuellement en France.

Evidemment, ces auteurs ne parlent pas des difficultés que comporte un tel système et que nous venons de voir.

Mais après avoir fixé la position du fisc devant les donations entre vifs, après avoir conclu que le fisc est à peu près impuissant en cette matière, ajoutons que, en réalité, le fisc ne se trouvera pas tellement spolié par les donations entre vifs.

Par bonheur pour lui, il existe un élément psychologique qui agit puissamment sur les hommes. C'est la crainte de se dessaisir de ses biens de son vivant. Une per-

(38) H. Dalton : *The inequality of incomes*, London, Routledge and Sons, Ltd. 1925, p. 325. — H. Hunter : *Outlines of public finance*, New-York, London, Harper Brothers, 1921, pp. 325 et 326.

sonne hésitera longtemps avant de faire une donation, serait-ce au profit de ses propres enfants, car de nos jours on ne se croit respecté que tant que l'on possède quelque chose.

Nous pouvons dire que c'est justement pour ces motifs que le *transfert to company* est devenu très populaire parmi les capitalistes anglais (39).

Bref, le fisc n'aura pas trop à craindre les donations importantes, car elles sont assez rares. Ce ne sont que de petites donations entre vifs qui se font couramment et de façon que le fisc ne l'apprenne pas. Et il pourrait être sérieusement inquiet à cause de leur nombre.

(39) Cf. *supra*, p. 112.

SECTION VIII. — MESURES CONTRE LES PERSONNES

QUI PAR LEUR NATURE ECHAPPENT

AUX DROITS DE SUCCESSION

Il ne s'agit pas ici de mesures contre la fraude fiscale proprement dite, mais de mesures que la plupart des législateurs ont prises contre certaines personnes morales « qui ont une existence propre et qui subsistent indépendamment des mutations qui peuvent exister dans leur personnel » (40). Ce sont les personnes dites « de mainmorte » dont les caractéristiques principales sont la longue existence et l'abstinence presque totale de transmission de leurs biens tant à titre onéreux qu'à titre gratuit.

De ce fait tous les biens de mainmorte sont automatiquement mis à l'abri des droits de transmission et par conséquent des droits de succession, ce qui, évidemment, va à l'encontre des intérêts du fisc. En outre cet état de choses est peu compatible avec le principe d'équité fiscale.

En France le problème fut posé vers le milieu du XIX^e siècle. On se demandait comment réparer cette injustice comment procéder à une taxation compensatrice des biens de mainmorte.

(40) Cette déinition est donnée par le législateur français dans l'article 2 de la loi du 31 mars 1903.

Etant donné que les personnes de mainmorte ne meurent pas la taxation lors d'une transmission par décès devient impossible. Il faut donc procéder arbitrairement.

C'est ce qu'a fait la loi du 20 février 1849 en établissant une taxe annuelle de 5 % portant sur les immeubles des personnes de mainmorte et notamment des départements, des communes, des hospices, des congrégations religieuses autorisées et même des sociétés par actions. Sont exempts de cette taxe les biens de l'Etat et des établissements publics nationaux et les immeubles que les sociétés, s'occupant exclusivement de l'achat et de la vente d'immeubles, ont destiné à la vente.

Malgré le but de la taxe des biens de mainmorte qui est de compenser les droits de mutation et surtout les droits de mutation par décès, celle-ci n'est pas perçue par l'Administration des Contributions Directes. Il en est ainsi à cause du mode de calcul de la taxe qui est fait d'après le montant de la contribution foncière. En effet les 5 % de la taxe des biens de mainmorte correspondent à 62 1/2 % du principal de la Contribution foncière. On a donc décidé de faire payer ensemble ces deux impôts de telle sorte que la taxe sur les biens de mainmorte est devenue une taxe additionnelle à la Contribution foncière.

Pour en terminer notons que la taxe fut à plusieurs reprises augmentée.

Mais on s'est vite aperçu que la taxe de 1849 ne comprend pas tous les biens. Elle ne taxe que les biens immeubles et d'autre part laisse échapper à l'impôt les

biens qui appartiennent aux congrégations non autorisées.

En effet ces dernières, juridiquement, ne sont que des associations de fait ce qui a pour conséquence que la qualité de personnalité morale leur est refusée. Les personnes physiques, membres d'une de ces associations, restent propriétaires de tous les biens dont est composée leur part, et après leur décès cette part revient aux membres survivants (ce qui est généralement réglé par une clause de reversion expresse ou tacite).

Il est clair que nous nous trouvons ici devant une mutation par décès, qui devrait être, comme toute autre mutation par décès, frappée par des droits de succession. On peut donc qualifier de véritable fraude fiscale le fait que les membres d'une congrégation non autorisée ne se trouvent pas redevables de droits de succession lors du décès d'un des congréganistes.

Pour obvier à cette lacune, le législateur fait intervenir la loi du 28 décembre 1880 par laquelle toutes les mutations faites entre un congréganiste et une congrégation sont frappées soit de droits de mutation à titre gratuit, soit de droits de succession. Et ce qui est le plus important c'est que la loi prévoit pour ces cas des taux les plus élevés, c'est-à-dire les taux pour les mutations entre non-parents.

Evidemment, les congrégations n'étaient pas trop disposées à accepter ces charges prévues par la nouvelle loi et elles se sont livrées à des subterfuges qui ont rendu la loi presque inefficace.

D'autre part il était impossible aux agents du fisc de découvrir les mutations frappées par la loi de 1880, étant donné l'extrême mobilité du personnel congréganiste.

Le législateur fut alors obligé de créer une taxe, calculée arbitrairement et frappant annuellement toutes les congrégations non autorisées et autorisées. Cette taxe, nommée *droit d'accroissement*, fut instituée par la loi du 16 avril 1895 (art. 3, al. 1) et elle est assise sur la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés par les congrégations, communautés, associations et sociétés civiles qui admettent l'adjonction de nouveaux membres et dont l'objet n'est pas de distribuer leurs produits en tout ou en partie entre leurs membres (art. 733 du Code de l'Enregistrement).

La taxe est fixée à 0,30 % pour toutes les congrégations et associations mais elle est portée à 0,40 % pour les immeubles possédés par celles des congrégations, etc., énumérées à l'article 733 du Code et qui ne sont pas assujetties à la taxe de mainmorte. Par l'article 2 du décret du 14 mars 1933 les taux du droit d'accroissement furent élevés pour le premier groupe de 0,30 % à 0,40 %, et pour le second groupe de 0,40 % à 0,50 %.

Le droit est perçu par l'Administration de l'Enregistrement ce qui lui donne le caractère d'une véritable mesure contre l'échappement de certaines catégories de biens aux droits de mutation par décès.

Le problème de la taxation des biens de mainmorte a été posé en Angleterre à peu près en même temps qu'en

France. Seulement les discussions et les luttes se sont ici prolongées de façon que l'intervention du législateur anglais a été rendue impossible pour longtemps. Ce n'est que quarante ans après la loi française de 1849, c'est-à-dire en 1885, qu'une loi vient trancher la question.

En effet Gladstone, le célèbre ministre des finances, avait déposé un projet déjà en 1853, d'après lequel une taxe devrait être instituée frappant tous les 25 ou 30 ans les capitaux des collectivités de mainmorte. Mais lors de la discussion du projet, une grande difficulté se présenta lorsqu'on a voulu fixer le point de départ du délai de 25 ou 30 ans. On a conclu que l'application de cette méthode de taxation exigerait une administration trop compliquée.

C'est pourquoi Gladston remania aussitôt le projet en proposant une taxe annuelle forfaitaire fixée à trois pennies par vingt schellings. Cette taxe n'est prévue par le projet que pour une durée de sept ans, période après laquelle le taux serait successivement élevé jusqu'à six pennies par vingt schellings, ce qui ferait 2 1/2 %. Seraient exemptes de cette taxe les propriétés des collectivités commerciales et religieuses (*trading and religious corporations*), ainsi que les hôpitaux, les maisons de charité, les écoles, les bibliothèques, les musées.

Cependant la discussion du projet fut remise à cause des questions plus urgentes qui se sont présentées à ce moment aux Chambres. Et c'est seulement en 1863 qu'un projet semblable fut déposé à la Chambre de nouveau par Gladston. Mais l'opposition à ce projet était

tellement grande que la question semblait avoir été résolue négativement pour toujours.

Toutefois, Gladston n'a jamais abandonné son idée originaire et on le voit reprendre la lutte en 1881.

Entre temps l'opinion publique s'est aussi formée. De plus en plus on demande la taxation des biens de mainmorte pour satisfaire la justice fiscale.

Nous avons ici un bon exemple pour montrer à quel point l'opinion publique peut être influente pour la solution rapide d'un problème. Car sous la poussée des idées générales certaines collectivités se sont déclarées prêtes à accepter une taxe annuelle. C'était notamment les cas des *City Livery Companies* qui ont fait cette proposition devant la *Royal Commission* en 1880.

Le moment était donc venu de résoudre cette question. Pourtant ce ne fut pas Gladston lui-même qui porta le « coup final » mais son successeur, le Chancelier de l'Echiquier Childers. Ce dernier, dans son projet de budget en 1885 introduit le projet de création d'une taxe, d'un *corporation duty* frappant annuellement tous les biens de mainmorte.

Cependant pour éviter toutes critiques le nouveau ministre des finances anglais a soigneusement prévu les exonérations pour les biens appartenant à une collectivité publique ou aux collectivités dont le but est exclusivement religieux, ou charitable. Les autres collectivités seront exonérées de cette taxe pour les biens pour lesquels elles peuvent prouver qu'un droit de succession a été déjà acquitté. Aussi pour éviter toute double imposition possible dans ce sens, la loi a-t-elle exonéré tous

les biens qu'une collectivité a acquis avant moins de trente ans, c'est-à-dire que tous les biens qu'une collectivité assujettie au *corporation duty* ne possède pas depuis plus de trente ans seront exempts de ce droit.

Le droit fut fixé à 5 % et sa perception confiée aux commissaires de l'*Inland Revenue*.

La loi fut votée après d'assez longues discussions au cours desquelles le gouvernement fut même renversé. Mais de 1885 à nos jours le *corporation duty* est resté sans modification.

Toutefois une tendance à l'aggravation du taux de ce droit se fait de plus en plus sentir. Et c'est déjà en 1886 qu'un projet fut déposé à la Chambre en ce sens. Après la réforme fiscale de 1894 cette tendance s'est encore renforcée en vue de remettre en équilibre la proportion du *corporation duty* par rapport aux *death duties* (41).

(41) Sir Alfred W. Soward and W.-E. Willam, *The taxation of capital*, Waterlow and sons, London 1919, p. 105.

SECTION IX. — CONCLUSION SUR LA REPRESSION
DE LA FRAUDE FISCALE EN MATIERE
SUCCESSORALE EN FRANCE ET EN ANGLETERRE

Nous avons vu dans les sections précédentes que les législateurs français et anglais étaient obligés de prendre des mesures contre la fraude fiscale au fur et à mesure que les taux des droits de succession augmentaient. Ils sont arrivés de cette façon à créer chacun un système de répression très détaillé et presque parfait, prévenant chaque possibilité de fraude et la frappant par des sanctions fiscales et même correctionnelles.

Ce système de répression donc, que nous trouvons dans les deux pays, est le résultat de la lutte éternelle entre le fisc et le contribuable, lutte qui est d'autant plus acharnée que les impôts sont plus lourds (42). Dès qu'un moyen de fraude est réprimé par la loi, le contribuable se met à la recherche d'un autre moyen. Son stimulant, c'est le bénéfice en cas de réussite de la fraude. Et le stimulant sera d'autant plus puissant que le bénéfice sera plus élevé, mais ce dernier sera d'autant plus grand que l'impôt pèsera plus lourdement sur le contribuable.

Nous voilà dans un cercle vicieux, d'où seulement une politique fiscale prudente peut nous sortir.

Est-ce une politique prudente que l'on mène en matière successorale, en France et en Angleterre ? Nous ne le

(42) « C'est une forme de la *guerre sociale*, dit M. Gaston Jèze. Les individus menacés de spoliation *...violent, à leurs risques et périls, une loi sociale injuste. C'est une forme de l'insurrection* » (*La fraude fiscale*, Revue de science et de législation financières, 1933, p. 187).

croyons pas, car vraiment les taux des droits qui frappent les successions vont à la proximité de la confiscation.

Un tel état de choses ne peut laisser le contribuable indifférent. Celui-ci inventera toujours des subterfuges nouveaux, malgré les sanctions qui l'attendent au cas où la fraude serait découverte.

Ainsi, par exemple, nous avons vu (43) que la réglementation des coffres-forts est faite en France de telle façon que des fraudes en cette matière ne paraissent plus possibles. Mais en réalité, les contribuables y ont trouvé une lacune qui leur permet de continuer l'utilisation de coffres-forts comme moyen de fraude fiscale en matière successorale.

Cette lacune, la voilà : les mesures prises par les articles 258 et suivants du Code de l'Enregistrement ne sont applicables que lors du décès de la personne qui a loué le coffre-fort. Mais si une personne morale avait loué un coffre-fort, celui-ci n'aura jamais l'occasion d'être ouvert sous les conditions prévues par les articles 258 suivants du Code, puisque la personne morale ne meurt pas.

C'est ainsi que les administrateurs de sociétés anonymes pourront se servir des coffres-forts loués par la société, étant donné que ce sont eux qui ont les clefs. Après leur décès, leurs héritiers recueilleront toutes les valeurs déposées dans les coffres de la société, sans être trop inquiétés par le fisc.

(43) V. supra, p. 77 et s.

Les mêmes possibilités de fraude existent pour les gérants de sociétés à responsabilité limitée, ou de sociétés en commandite simple ou enfin de sociétés par actions (44).

Si on ajoute encore que des sociétés analogues ne furent créées qu'en vue de frauder ainsi le fisc, on voit jusqu'à quel point l'audace des contribuables peut aller.

Nous pouvons donc conclure que, malgré toutes les précautions prises par le législateur pour supprimer la fraude fiscale celle-ci persistera toujours. Elle est pratiquée assez souvent par des moyens qui ne dépassent pas les frontières du pays, mais plus souvent encore ces moyens seront fournis par des banquiers étrangers, établis dans des pays dont la législation est moins sévère.

Le second fait est à craindre, car il nuit constamment aux intérêts du fisc. Mais il est à craindre encore davantage parce qu'il est à peu près irrépressible.

D'ailleurs, en étudiant les faits, nous sommes arrivé aux mêmes constatations. Nous avons démontré qu'en Angleterre, il y avait toujours un mouvement de fraude plus accentué après chaque aggravation du taux de l'impôt (45).

D'autre part, pour la France, nous avons constaté que la fraude persiste toujours (46).

Le système de répression est donc resté impuissant.

(44) Cf. sur ce point l'article de M. Albert Wahl, *Ouverture après décès des coffres-forts loués à des sociétés*, paru dans la Revue des Contributions et de l'Enregistrement, septembre 1938 ; pp. 193 et 194.

(45) V. supra, p. 45.

(46) V. supra, pp. 25 et 26

CHAPITRE III

COUP D'ŒIL SUR L'ALLEMAGNE ET L'ITALIE

1. — *L'Allemagne.*

Si l'on jetait un coup d'œil sur le total des impôts perçus en Allemagne on s'apercevrait vite que les impôts sur les successions occupent une place très modeste par rapport aux autres impôts.

C'est ainsi, par exemple, qu'en Allemagne, le total des droits de succession perçus en 1924-25 n'était que 0,3 % du total des impôts perçus ; pour l'année 1925-26 ce chiffre est de 0,4 %, pour l'année 1926-27 de 0,5 %, pour l'année suivante 0,9 % et pour l'année 1930-31 de 0,6 %.

Par ce fait on pourrait conclure que les taux des droits de succession sont très modérés en Allemagne et l'on serait tenté de prendre ce pays comme un exemple de bonne politique fiscale, ainsi que nous essayerons de le faire tout à l'heure en étudiant cette question en Italie.

Cependant, en regardant de près le système fiscal allemand en matière de succession nous restons assez confus et surpris en ne voyant que de gros pourcentages qui, des fois, peuvent atteindre 70 % et plus, frappant ainsi certaines successions de droits quasi confiscatoires.

Mais à quoi faut-il attribuer le rendement tellement modique des droits de succession allemands ?

Nous avons d'une part des taux lourds qui frappent les successions, d'autre part un système de répression de la fraude fiscale qui va jusqu'à infliger la peine capitale au cas où les contribuables voudraient essayer de frauder le fisc par expatriation de capitaux (1), et nous avons comme résultat de tout cela des rendements qui ne vont même pas jusqu'à 1 % du total des impôts perçus en Allemagne.

Il y a deux explications possibles de cet état de choses :

La première est que les autres impôts ont atteint des chiffres formidables étant donné le fait que « l'Allemagne compte... plus sur l'impôt que sur l'emprunt pour assurer les dépenses d'armement, d'équipement national... et les taux lourds frappent les catégories les plus modestes de la nation... » (2). Par rapport à ces rendements formidables les rendements de droits de succession paraissent très petits.

Mais une autre explication pourrait être donnée, d'après laquelle les droits de succession rendent mal à cause de la fraude fiscale qui est dans ce domaine développée. N'avons-nous pas lu tout récemment dans la presse quotidienne qu'à plusieurs reprises des ressortissants allemands ont réussi à expatrier des millions de marks allemands malgré les peines sévères auxquelles ils s'exposaient en cas de découverte de leurs subterfuges.

(1) Dr Karl Peter, *Änderungen des Steuerstrafrechts durch die nationalsozialistische Gesetzgebung*, dans « Deutsches Recht » 15 août 1937, p. 318-322.

(2) *Le Temps* du 30 novembre 1938.

En somme, la politique fiscale allemande en matière successorale n'est pas celle que l'on pourrait croire en observant les rendements des droits successoraux par rapport aux rendements des autres impôts.

II. — *L'Italie.*

Si avec l'Allemagne nous n'avons pas trouvé le pays à la législation fiscale successorale modèle, nous croyons l'avoir fait en étudiant le système fiscal italien en matière successorale. De plus l'historique des droits de succession en Italie nous montre une évolution accomplie, une évolution qui a trois phases distinctes :

1. — La phase des taux modérés où les droits de mutation par décès ont un assez bon rendement qui allait régulièrement en s'accroissant, où les mesures contre la fraude fiscale sont efficaces parce que le contribuable n'aime pas trop risquer d'être frappé par de fortes sanctions au cas de découverte de la fraude, si cette fraude ne peut lui apporter que des bénéfices insignifiants. C'est donc la phase où la « prime à la fraude » n'existe pas étant donné les taux modiques des droits de succession,

2. — La deuxième phase est marquée par une réforme fiscale brusque caractérisée par une forte aggravation des droits sur les successions. Elle est pleine de conséquences que comporte l'élévation exagérée des taux de ces impôts. Et notamment l'action de la prime à la fraude commence à se faire sentir : le rendement de l'impôt baisse, le nombre de successions déclarées annuellement

aussi, les mesures contre les fraudes fiscales quoique aggravées, même rendues draconiennes, restent presque inefficaces.

3. — La troisième phase marque un pas en arrière en ce qui concerne les taux de l'impôt ; elle marque un pas en avant en ce qui concerne les mesures contre la fraude fiscale et en général elle ne marque que des progrès pour l'institution fiscale toute entière.

Tandis qu'en Italie nous trouvons les trois phases dans l'évolution des droits sur les successions, en France et en Angleterre — on dirait même en Allemagne — nous ne pouvons constater que les deux premières phases dans l'évolution de ces droits.

La France et l'Angleterre, surtout, se trouvent actuellement dans la deuxième phase, qui est la plus critique la plus dangereuse pour les intérêts du fisc et même du pays tout entier.

Il est certainement à souhaiter que ces deux pays s'acheminent le plus tôt possible vers le système plus sûr de la troisième phase, même pour une matière fiscale aussi peu importante en chiffres par rapport au rendement total de tous les impôts, qu'est la matière successorale.

Avant la réforme de 1902 l'Italie possédait une taxe proportionnelle sur les successions dont le taux était très modéré. Evidemment, la fraude fiscale dans ces conditions n'existait même pas.

Mais, suivant l'exemple de l'Angleterre et de la France, l'Italie établit la progressivité de l'impôt successorale. En même temps les assujettis sont divisés en plu-

sieurs classes suivant le degré de parenté avec le *de cujus*. D'après la loi réformatrice du 23 janvier 1902 n° 25, Document (*allegato*) C, les taux maxima furent portés pour les successions entre parents en ligne directe à 3,22 %, entre les époux à 6,21 %, entre les frères et sœurs à 9,33 %, entre les tantes et oncles à 12,06 %, entre les grands oncles et grand'tantes à 13,91 %, entre les cousins germains et entre les parents aux 5^e et 6^e degrés à 16,90 % et enfin entre les parents au-dessus du 6^e degré et entre les étrangers à 20,60 %.

Par rapport aux droits qui existaient avant cette loi, les nouveaux taux de droits de succession étaient naturellement énormes, et une réaction parmi les contribuables commence à se faire sentir.

Toutefois la situation n'est pas très critique. Elle ressemble d'ailleurs à l'atmosphère qui fut créée en Angleterre et en France après la réforme fiscale en matière successorale. Le fisc peut arriver à contrôler d'une manière assez satisfaisante les dévolutions des successions par des mesures presque analogues à celles qui existaient en France et ailleurs. Mais ces dernières deviennent de plus en plus sévères au fur et à mesure que le taux de l'impôt successoral s'aggrave, et cette aggravation commence en 1914 pour atteindre son apogée en 1920, de même que les mesures contre la fraude, prennent en ce moment-là un caractère draconien.

C'est la loi du 27 septembre 1914 n° 1042, qui éleva la première les taux fixés par la loi de 1902. Le taux maximum pour les successions entre parents en ligne directe fut porté de 3,22% à 7%, et il atteint 30% pour les

successions entre parents au-dessus du 4^e degré et entre étrangers.

Mais, depuis cette loi, les réactions des contribuables devinrent plus vives. En effet, nous pouvons voir que les rendements des droits de successions n'ont pas beaucoup augmenté malgré l'aggravation sensible des taux de ces droits.

Ainsi pour l'année 1913-1914 le produit de l'impôt sur les successions fut de 50,5 millions de liras et pour l'année 1914-1915 il n'atteignit que 51,8 millions de liras.

Il est facile de conclure par là que le fisc était désespérément impuissant devant une telle fraude qui ne permet qu'un excédent d'un million sur cinquante en ce qui concerne le rendement total des droits de successions après l'aggravation d'un tiers, presque, du taux.

C'est alors que le législateur italien fut obligé d'intervenir en apportant, par un décret du 27 août 1916, n° 1058, des mesures contre la fraude fiscale. La plupart de ces mesures ont un caractère vraiment draconien, et elles vont parfois jusqu'au ridicule.

Ainsi, par exemple, une mesure qui étonnera certainement est celle concernant les limitations des frais funéraires à 25 liras pour les successions au-dessous de 500 liras et à 1 % pour les successions dont la valeur est entre 10.000 et 100.000 liras. M. Luigi Einaudi dit à ce propos, qu'il est ridicule que la loi fixe le prix d'un enterrement à 1.000 liras pour le *de cuius* qui a laissé une succession de 100.000 liras, quand on sait que les héri-

tiers paieront, rien que pour la taxe communale pour les transports funèbres, 1.000 livres (3).

Le décret apporte une autre mesure qui est non moins curieuse. Il établit une présomption de fraude en ce qui concerne les valeurs mobilières. Il présume que chaque héritier cache au fisc des valeurs mobilières recueillies avec la succession et il ajoute au taux principal de l'impôt successoral encore 5 % du total brut de tous les biens mobiliers et immobiliers de la succession.

A cette disposition vient plus tard s'ajouter une autre édictée par la loi du 24 septembre 1920, qui établit de la même façon une fraude des bijoux et du numéraire présumés recueillis avec la succession et cachés au fisc. Ce pourquoi on doit ajouter au total de la somme exigée à titre d'impôt sur la succession, après avoir ajouté les 5 % ci-dessus mentionnés, encore 2 % calculés d'après la valeur brute de tous les biens meubles et immeubles de la succession.

Ce que cela peut donner, surtout pour les grosses successions, il n'est pas difficile de l'imaginer.

Le décret de 1916 prend aussi une mesure contre les transmissions simulées à titre onéreux entre le futur *de cujus* et ses héritiers. C'est ainsi que, dans tous les cas où les transmissions à titre onéreux sont faites entre les parents jusqu'au 4^e degré, le décret établit une présomption de fraude après le décès du cédant. Toutefois la preuve contraire est admise.

(3) L. Einaudi, *La guerra et il sistema tributario italiano*, Bari, Gis. Laterza e figli, 1927, p. 387.

Comme résultat de ces mesures prises par le décret de 1916 nous voyons les rendements successivement augmentés et notamment pour l'année 1915-1916 à 65,1 millions de liras, pour l'année 1916-1917 à 75,9 millions et enfin pour l'année 1917-1918 à 83,3 millions de liras.

Mais le 21 avril 1918 intervient un autre décret n° 629 aggravant les taux de l'impôt sur les successions. Il fut suivi par une suite de décrets et de lois portant tous aggravation de taux de l'impôt sur les successions (4).

De cette façon le législateur italien pouvait arriver à une confiscation totale des biens transmis par décès. Le taux maximum pour la ligne directe fut élevé à 32,40 %, tandis que le taux maximum pour les successions entre parents au-dessus du 4^e degré et entre étrangers fut porté jusqu'à 90 %.

Mais si on ajoute à ces taux déjà incroyables les 5 % et les 2 % à titre de présomption de fraude, que nous venons de voir, on arrive à « une hauteur vertigineuse » du taux de 102, 75 % (5).

Peut-on imaginer un héritier qui tire volontiers de sa propre poche les 2,75 % pour payer au fisc après lui avoir donné tout son héritage ?

Evidemment dans des conditions pareilles il n'est pas étonnant que la fraude fiscale en matière successorale ait pris en Italie de telles proportions que les rendements des droits de succession n'augmentaient que lamentablement depuis 1918 à 1921.

(4) Décret-loi du 24 novembre 1919, n° 2163 ; loi du 24^{se} septembre 1920, n° 1300 ; loi du 28 juillet 1921 ; loi du 28 août 1921.

(5) L. Einaudi, *Il sistema tributario italiano*, 2^e éd. Torino, La riforma sociale, via Lamarmora, 60, 1933, p. 123.

Pour l'année 1918-1919 le total perçu à titre de droits de succession était de 129,5 millions, pour l'année 1919-1920 de 160 millions et pour l'année 1920-1921 de 190,3 millions.

Et encore faut-il dire que des nouvelles mesures étaient prises contre la fraude fiscale en matière successorale et notamment en ce qui concerne l'évaluation des parts du *de cujus* dans des entreprises industrielles et commerciales. Le décret du 21 avril 1918, n° 629 oblige à cet effet les héritiers et légataires de déclarer séparément les pouvoirs d'administration et les parts que le *de cujus* a eu dans une entreprise commerciale ou industrielle. Le fisc procédera dans ces cas à des évaluations en tenant compte des livres de commerce et de tous autres documents.

Une autre mesure du même décret concerne les renonciations frauduleuses à l'héritage ou à un legs. Trois taxes doivent être payées lors d'une renonciation à l'héritage ou à un legs : une taxe de succession (droit de succession) du *de cujus* au renonçant, une taxe de renonciation, et une taxe de donation. Par cette triple taxe le législateur a voulu, pour ainsi dire, interdire l'emploi des renonciations à l'héritage et au legs.

Malgré les mesures que le législateur italien a prises, la fraude fiscale en matière successorale continue de plus belle devant les yeux des agents du fisc, restés impuissants.

Il était nécessaire de mettre fin à cet état de choses, pour protéger non seulement les intérêts du fisc italien, mais aussi l'intérêt du pays tout entier où l'on ne

pouvait plus distinguer ce qui était moral de ce qui était immoral.

Et le législateur italien, après avoir été tenté par les propositions des députés socialistes de continuer ce jeu infernal avec les successions, a résolu la question au mieux d'un coup de plume.

Le décret-loi du 20 août 1923, n° 1802 abolit les droits exorbitants de successions, ayant pour but principal de protéger le « groupe familial ». En effet par ce décret, tous les proches parents (descendants et ascendants, conjoints, frères et sœurs, oncles et tantes, descendants des frères et sœurs) sont exonérés des droits de succession. Quant aux autres, ils sont assujettis aux droits successoraux qui vont à partir de 12 % pour les successions ne dépassant pas 10.000 livres, jusqu'à 50 % pour les successions au-dessus de 20 millions de livres.

Il est évident que cette réforme n'avait pas de buts fiscaux car elle ne visait que le redressement du « groupe familial » italien, ce qui est, d'ailleurs, une des principales conséquences de la politique fasciste.

Mais au point de vue fiscal nous ne pouvons pas trop approuver cette politique du législateur italien en matière successorale.

Nous croyons qu'il est absolument nécessaire que tout le monde paie les droits sur les transmissions par décès, même les héritiers en ligne directe. Nous ne voulons pas dire par là que ces derniers doivent payer des droits très élevés, car le principal, croyons-nous, n'est pas de recueillir d'énormes droits de succession, mais de taxer les successions pour pouvoir les connaître, ce qui permet-

tra au fisc souvent un contrôle plus efficace en matière d'autres impôts.

Et l'Italie a réinstitué — pressée par les nécessités budgétaires — les droits de succession pour certains parents proches. Le décret-loi du 30 avril 1930 n° 431 a maintenu l'exemption totale de droits pour les successions entre époux et entre parents et enfants, mais seulement pour les cas où il y a au moins deux enfants. Pour tous les autres, les droits de succession sont de nouveau exigés, mais les taux en sont assez modiques pour les successions entre parents jusqu'au 3^e degré.

En somme, l'Italie est arrivée à un système fiscal en matière successorale, que nous souhaitons voir instituer dans les pays aux droits de succession exagérés, et notamment en France et Angleterre. Les caractéristiques principales de ce système sont les taux de l'impôt modérés et un système efficace de répression de la fraude fiscale.

La législation française s'est déjà inspirée une fois des lois italiennes et notamment lors de l'élaboration de la loi du 18 avril 1918 relative aux mesures contre les fraudes fiscales (6).

Ne pourrait-elle encore une fois prendre comme exemple le régime fiscal italien en matière successorale et remanier dans ce sens son propre régime ? La France n'en aurait, croyons-nous, que des avantages, au point de vue fiscal ainsi qu'au point de vue social.

(6) Rapport du sénateur Guillier sur le projet de la loi du 18 avril 1918, fait le 28 février 1918, n. 70, p. 4 et suiv.

CHAPITRE IV

LES ENTENTES POUR LA COLLABORATION

FISCALE INTERNATIONALE

1. — *Les faits*

Sous la menace d'une lourde fiscalité accompagnée de mesures sévères de contrôle, les contribuables chercheront à expatrier leurs richesses dans des pays étrangers ayant une fiscalité moins lourde. Ce sera surtout le cas des personnes disposant de capitaux mobiliers dont le déplacement est extrêmement facile.

Il s'agit maintenant de savoir si les droits de succession trop élevés peuvent influencer les capitaux d'un pays de façon que ces derniers soient obligés de chercher un refuge à l'étranger.

Nous avons déjà indiqué (1) qu'à ce sujet on ne peut pas, et on ne doit pas répondre d'une façon absolue. Car il serait exagéré de prétendre que les impôts successoraux trop lourds peuvent être la seule cause de l'émigration des capitaux d'un pays. Il vaut mieux de dire que les droits successoraux excessifs agissent comme un stimulant décisif dans tous les cas où les contribuables se demandent encore s'ils doivent envoyer à l'étranger les capitaux menacés dans leur pays soit de lourds im-

(1) Supra, p. 91.

pôts sur les revenus, soit de la situation politique intérieure, soit de n'importe quel autre fait grave. Dans tous ces cas les contribuables auraient été peut-être disposés à laisser leurs capitaux dans le pays. Mais à la pensée qu'après leur mort leurs enfants ne recevront qu'une partie de ces richesses, étant donnée la nécessité de payer une forte somme à l'Etat à titre d'impôt sur les successions, les contribuables se décideront à envoyer leurs capitaux à l'étranger où ils seront à l'abri de toutes ces menaces.

Nous avons donc des cas où les capitaux sont exportés intentionnellement pour échapper aux lois du pays ou plus précisément pour échapper aux impôts du pays.

Mais il arrive, et même très souvent, que les capitaux échappent aux droits de succession parce qu'ils se sont trouvés hors du pays d'origine au moment du décès de leur propriétaire qui les a placés à l'étranger, non pas pour frauder le fisc, mais simplement parce que ses affaires l'exigeaient. Ses héritiers ne seront que trop tentés de cacher au fisc cette partie de la succession qui se trouve ainsi hors de sa connaissance.

Evidemment, au point de vue de l'intérêt du fisc les conséquences sont les mêmes dans les deux cas d'expatriation de capitaux. Il n'y a qu'une différence au point de vue de la morale et qui concerne l'intention frauduleuse ou non frauduleuse d'exportation, ce qui d'ailleurs n'a aucun intérêt pratique.

Il est tout naturel que les Etats aient essayé de fermer cette porte ouverte si largement à la fraude fiscale.

2 — *Les premiers essais de collaboration internationale.*

Des mesures sont prises par les législateurs en vue de réprimer la fraude fiscale à laquelle peuvent se livrer les héritiers qui dans une succession recueillent des biens se trouvant à l'étranger. Mais, comme nous l'avons vu, ces mesures généralement ne suffisent pas (2).

On a vite compris que seule une collaboration entre Etats peut mettre fin à cette fraude. Et nous pouvons voir des conventions internationales intervenir dans le but de régler cette question (3).

Mais avant la création de la Société des Nations, il n'y avait que des efforts individuels, localisés et faits, pour ainsi dire, un peu au hasard et suivant les nécessités les plus urgentes.

C'est ainsi que la France avait conclu une convention avec la Belgique le 12 août 1843, par laquelle les deux Etats s'obligent à se prêter une assistance fiscale mutuelle en se communiquant des renseignements sur les biens possédés dans chacun d'eux par les ressortissants de l'autre. Ce fut la première convention internationale ayant pour objet l'assistance fiscale, mais ses résultats furent à peu près nuls. Du moins pour la France qui n'a pu tirer aucun profit de la convention à cause de la législation belge qui ne donnait pas de grands pouvoirs d'investigation aux agents du fisc.

(2) Supra, p. 95.

(3) Nous ne parlerons que des conventions concernant la France et l'Angleterre.

Une deuxième convention fut signée, cette fois entre la France et l'Angleterre (le Royaume-Uni) le 15 novembre 1907 en vue « d'empêcher autant que possible la fraude dans les cas de droits de succession ».

L'article premier de la convention contient l'engagement du Gouvernement Britannique « à fournir, pour toutes personnes décédées dont le domicile est en France, un extrait de l'affidavit contenant les noms, prénoms, domicile, date et lieu de décès du *de cujus*, les renseignements touchant ses successeurs, et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières... » Dans l'article 2 la France s'engage aux mêmes renseignements envers le Gouvernement Britannique.

Mais c'est l'article 4 qui est le plus important car il prévoit l'envoi trimestriel par le *Board of Inland Revenue* à la *Direction Générale de l'Enregistrement*, et réciproquement, des extraits des affidavits et des déclarations reçus ou enregistrés pendant chaque trimestre.

Cette disposition de la convention est d'une grande utilité pratique car elle exclut toute aide intermédiaire des représentants diplomatiques des deux pays en précisant que « la correspondance relative aux dits extraits sera... échangée directement entre ces deux Administrations Centrales ». Ces dernières gagnent par là du temps et nous savons que la rapidité du contrôle en matière de succession est une chose essentielle pour pouvoir réprimer avec succès la fraude fiscale.

Aussi la convention franco-anglaise a-t-elle contribué à la répression presque totale de la fraude fiscale en ma-

tière successorale qui aurait pu résulter de l'expatriation des capitaux de l'un à l'autre de ces deux pays.

Mais l'efficacité remarquable de la convention est due aussi et surtout au fait que les agents du fisc tant français qu'anglais sont dotés d'un pouvoir très étendu d'investigation.

Voilà pourquoi M. Allix croit que « le Français qui dépose sa fortune dans une banque anglaise est à peu près sûr qu'à son décès l'enregistrement français sera prévenu, et même étant donné la législation anglaise, que sa succession paiera les droits à la fois en Angleterre et en France, sans compter les amendes possibles » (4).

Par conséquent, les contribuables français désireux de frauder le fisc ne feront pas, à coup sûr, expatrier leurs capitaux en Angleterre. Ils choisiront pour cette « affaire » un autre pays. De même des contribuables anglais.

A noter que la France a fait un accord semblable avec la Principauté de Monaco le 26 janvier 1925.

Quant à l'Angleterre elle a signé encore deux accords ayant pour objet l'assistance fiscale, mais tous deux ne s'occupent que de la question des doubles impositions en matière successorale, ce qui est hors du domaine de notre étude (5).

(4) Allix, op. cit., p. 773. — Cf. Henry Simon Bloch : *L'assistance mutuelle en matière fiscale*. Revue de science et de législation financières, avril-juin 1937, p. 173.

(5) Les deux conventions sont : La première signée avec la Suisse le 27 août 1872 et la seconde signée avec les Etats-Unis d'Amérique le 2 mars 1899.

3. — *Les travaux de la Société des Nations.*

Le projet du Comité d'experts techniciens.

Avant la guerre, nous l'avons vu, on ne peut rencontrer que des cas isolés de réglementation de l'assistance fiscale internationale.

Cependant, après la guerre, comme le problème de la fiscalité internationale prend une importance sans cesse grandissante, la Société des Nations se charge de le résoudre d'une façon générale, ayant pour but d'organiser un système d'assistance fiscale avec la participation de tous les pays — ou de la plupart des pays.

Elle crée à cet effet le Comité Financier d'une part et prend l'initiative pour la constitution d'un comité d'experts techniciens. Mais les travaux de ces comités avaient pour but plutôt la solution internationale du problème des doubles impositions (6) que la solution internationale de l'évasion fiscale.

Pourtant les experts techniciens ont présenté, en 1925, entre autres, un intéressant projet concernant les évactions fiscales.

Dans leur rapport à la S.D.N. ils commencent par constater que peu de conventions ont été signées en matière

(6) W. Oualid, *Les solutions internationales des problèmes des doubles impositions*, Revue de science et de législation financières, Janvier-mars 1927, p. 5.

Cf. aussi A. Piatier, *L'Évasion Fiscale et l'Assistance Administrative entre Etats*, Sirey, Paris, 1938.

d'évasion fiscale. Ils mentionnent les conventions que nous avons déjà vues et en outre les conventions conclues entre l'Allemagne, la Tchécoslovaquie et l'Autriche.

Parlant ensuite de l'évasion fiscale, les techniciens envisagent séparément le problème de la découverte de la fraude et le problème du recouvrement des droits. Par conséquent, ils présentent deux projets — types de convention qui serviraient de base aux convocations internationales :

1° Projet visant les échanges de renseignements fiscaux entre Etats concernant particulièrement les immeubles et les créances hypothécaires et les entreprises industrielles, commerciales et agricoles. Mais une attention spéciale est donnée aux valeurs mobilières, notamment aux dépôts dans les banques étrangères.

Les experts, cependant, soulignent les difficultés que la solution du problème comporte. La principale de ces difficultés est la mise au pas de l'opinion publique des pays adhérents à la convention fiscale. Très connue est la répugnance générale des contribuables envers des mesures fiscales sévères. Cette répugnance devient encore plus forte si les investigations du fisc se font pour le compte d'un pays étranger.

Les experts proposent à cet effet que les conventions n'exigent en aucun cas des changements ou d'innovations dans le contrôle fiscal d'un pays.

Il est indispensable, d'après eux, que la législation d'un pays adhérent concernant le contrôle fiscal reste après la convention telle qu'elle était auparavant.

Il est tout à fait naturel que les experts posent cette condition pour ne pas irriter l'opinion publique des pays adhérents. Mais cela ne comporte pas moins une lacune grave car les pays dont les législations ne sont pas sensiblement les mêmes en matière de contrôle et de renseignements fiscaux, ne peuvent obtenir des satisfactions égales par la convention.

Ainsi, par exemple, nous avons vu que, par la convention franco-belge de 1843 c'était la Belgique qui en a profité tandis que la France n'en avait presque aucun avantage. La raison en était dans les pouvoirs d'investigation très larges dont le fisc français était doté, contrairement au fisc belge qui n'en avait presque pas.

Evidemment, la majorité des Gouvernements, à la demande du Secrétariat de la S.D.N., ont répondu qu'ils ne pouvaient pas adhérer à une telle convention.

2° Quant au deuxième projet, il concerne l'assistance mutuelle juridictionnelle entre les pays contractants pour rendre plus facile le recouvrement des impôts.

Or, ceci rencontre aussi des difficultés pratiques insurmontables. Car certains procédés de quasi confiscation ou de spoliation résultant d'impôts exagérés dans un pays sont considérés dans un autre pays comme contraires à l'ordre public. Il est, par conséquent, impossible au second pays de prêter l'assistance juridictionnelle au premier pour les cas qui sont considérés, contraires à l'ordre public (7).

(7) H.-S. Bloch, *op. cit.* pp. 160 et 161.

4. — *Les travaux de la Société des Nations.*

Le Comité Fiscal.

En 1925, le 14 décembre, fut créé un corps permanent nommé Comité Fiscal, rattaché à la S.D.N. qui aura pour devoir d'étudier les problèmes de la fiscalité internationale et de rechercher les moyens par lesquels on réussira enfin à mettre sur pied un système d'assistance internationale en matière fiscale.

Le Comité s'est mis au travail et jusqu'à présent il a tenu huit sessions et notamment en 1929, 1930, 1931, 1933, 1935, 1936, 1937 et 1938. De chaque session le Comité a présenté les rapports au conseil de la S.D.N.

Mais c'est surtout les rapports des trois dernières sessions qui sont particulièrement intéressants pour notre sujet.

La délégation française, dans la séance de l'Assemblée de la S.D.N. du 9 octobre 1936, a proposé la poursuite active des travaux sur l'assistance fiscale internationale et sur la recherche des solutions pratiques du problème de la répression de la fraude fiscale internationale. L'Assemblée a adopté cette proposition et a immédiatement chargé le Comité Fiscal de ces travaux.

Celui-ci donna suite à cette invitation et proposa, au cours de sa sixième session, un système d'échanges de renseignements qui pourrait supprimer la fraude fiscale, mais à une condition. Et cette condition est tellement grave qu'elle rend inapplicable le système préconisé

par le Comité Fiscal. Il s'agit notamment de la nécessité de réunir par accords sur l'évasion fiscale, sinon tous les Etats, du moins un grand nombre d'entre eux.

En effet, les Etats restés en dehors de la convention fiscale, représenteront toujours un danger pour les Etats adhérents car ils attireront tous les capitaux désireux d'échapper aux mesures sévères d'Etat adhérents. Par conséquent, même s'il y avait un grand nombre d'Etats participant par accords à la répression de l'évasion fiscale, le système ne fonctionnerait pas bien à cause des Etats abstinants.

Mais, d'autre part, à coup sûr, il y a des Etats qui ne consentiront jamais à participer à l'action internationale commune contre la fraude fiscale tout simplement parce qu'ils tirent actuellement de gros revenus parvenant de l'immigration des capitaux étrangers. Avec leur législation fiscale modérée ils se trouvent dans une situation qui ne peut pas être meilleure. Pour eux le problème de l'évasion fiscale n'existe pas pratiquement. Pourquoi alors adhérer à une organisation internationale destinée à supprimer un mal qui non seulement ne les torture pas, mais encore représente pour eux un bien ?

Evidemment, dans ces conditions les Etats adhérents à la convention risquent de ne faire rien d'autre que d'augmenter les profits des Etats abstinants.

Faut-il s'étonner alors que, de 61 Etats membres et non membres de la S.D.N. ayant reçu le projet du Comité Fiscal, 29 seulement aient répondu, dont la plupart négativement ?

Cependant le rapport du Comité fait au Conseil de la S.D.N. en octobre 1937 (8) nous révèle certaines constatations intéressantes :

« La plupart des Gouvernements firent savoir qu'il leur serait difficile d'adhérer à une convention telle que celle qui était proposée et indiquèrent les motifs de leur attitude. Ces motifs sont, en apparence, d'ordres divers, mais, à les bien examiner, on reconnaît qu'ils se rapportent à une même idée : la difficulté qu'il y aurait à modifier, pour les seuls besoins d'un Etat étranger, les législations internes afin de permettre aux gouvernements d'exiger de leurs ressortissants des renseignements qui ne sont pas requis dans l'intérêt national ».

Il est évidemment très difficile pour les Etats de modifier leurs législations fiscales brusquement d'un coup de plume. C'est d'autant plus impossible que cette législation a été construite lentement, pièce par pièce, suivant les nécessités qui se présentaient. Une modification brusquée aurait certainement pour conséquence des troubles sérieux dans l'organisation fiscale du pays.

Mais, d'autre part, si les législations fiscales n'étaient pas rendues sensiblement égales par les modifications effectuées suivant l'accord international, ce dernier apporterait à un Etat des avantages et à un autre des préjudices, comme ce fut le cas de l'accord conclu entre la France et la Belgique.

(8) Société des Nations. Comité fiscal. Rapport du Conseil sur les travaux de la septième session du Comité. Tenu à Genève du 11 au 16 octobre 1937.

Voilà donc une autre raison qui a rendu inapplicable le projet de convention fiscale soumis aux Gouvernements vers la fin de l'année 1936.

« Est-ce à dire » se demande le Comité Fiscal dans son rapport de 1937 « qu'il faut conclure... que l'évasion fiscale en matière de capitaux mobiliers ne peut être actuellement réprimée et qu'on doit attendre pour reprendre la lutte, que l'évolution se soit faite dans les esprits sous la pression des nécessités ? » La réponse est négative et le Comité Fiscal ne s'avoue pas encore battu. Il poursuivra la lutte, peut-être dans le même sens que jusqu'à présent, car il ne recherchera plus les « formules à effet immédiat » mais envisagera un « acheminement progressif vers une solution meilleure ».

Pourtant, le Comité Fiscal n'abandonne pas sa première idée, « il continue à considérer que la formule délibérée au cours de sa précédente session paraît être seule susceptible d'assainir totalement la situation. Mais puisque des résistances, qu'il est hors d'état de vaincre, se sont manifestées, il croit qu'il y aurait lieu d'essayer d'obtenir une certaine amélioration en instituant entre les administrations fiscales des échanges de renseignements qui soient compatibles avec le maintien, dans leurs grandes lignes, des législations internes actuellement existantes. Mais la recherche d'une telle solution partielle s'avère infiniment plus difficile que le travail précédemment effectué. Elle suppose, en effet, la connaissance complète des législations et des pratiques administratives qui permettent aux divers Etats d'assurer un contrôle suffisant de leurs perceptions.

Aussi avant de poursuivre sa tâche, le Comité Fiscal demande-t-il qu'on mette à sa disposition les éléments d'information nécessaires. A cet effet il a préparé le projet de questionnaire qui, à son avis, devrait être adressé aux différents Etats ».

« La première partie de ce questionnaire concerne les procédés employés pour combattre l'évasion fiscale d'ordre interne... »

« La deuxième partie du questionnaire vise certaines pratiques législatives réglementaires ou seulement administratives qui font que certains Etats concèdent aux étrangers non résidents et aux sociétés à capitaux étrangers un régime fiscal plus avantageux que celui applicable à leurs propres nationaux. »

« Dans une troisième partie, des renseignements sont demandés sur les accords ou arrangements déjà conclus en matière d'évasion fiscale... surtout des résultats obtenus. »

Nous pouvons trouver les résultats de cette enquête menée par le Comité Fiscal dans son rapport au Conseil de la S.D.N. fait en octobre 1938 (9).

Trente-trois Gouvernements ont répondu à ces questionnaires. Le Comité, après avoir examiné les réponses conclut que « les méthodes de contrôle suivies dans les divers pays sont disparates et résultent pour la plupart d'une lente adaptation des textes aux circonstances : des fissures par où s'échappait la matière imposable ont

(9) Société des Nations. Comité fiscal. Rapport au Conseil sur les travaux de la huitième session du Comité. Tenue à Genève du 17 au 20 octobre 1938.

été calfatées et les administrations ont dépensé des trésors d'ingéniosité à combattre la fraude sous tous ses aspects. Mais l'œuvre de chacune est si personnelle que la transposition d'un pays à un autre se révèle difficile et l'on comprend qu'un projet de remaniement d'ensemble ait soulevé bien des hésitations. »

« Quoi qu'il en soit l'examen des réponses au questionnaire montre que les administrations ne sont pas démunies de tous renseignements et qu'elles pourraient utilement s'entr'aider. Mais la diversité des contrôles fait que les *échanges d'informations bilatérales restent seuls possibles*, car elles peuvent être façonnées suivant les besoins et d'après l'importance des résultats qu'on en attend. »

Voilà le résultat final des longs travaux poursuivis au sein de la S.D.N. pour réprimer l'évasion fiscale. Ce résultat ne peut que nous montrer que le problème est actuellement pratiquement insoluble. A moins d'attendre encore quelques dizaines d'années !

En somme le Comité Fiscal est revenu au point où l'on se trouva lors de la convention franco-belge en 1843, car « les échanges d'informations bilatérales restent seuls possibles ». C'est exactement ce que savait tout le monde, il y a presque cent ans !

Quant à l'espérance émise par le Comité que les échanges d'informations peuvent être façonnés « suivant les besoins et d'après l'importance des résultats qu'on attend », nous croyons que les échanges d'informations bilatérales ne puissent être faits que par voie de tâtonnement ce qui nous montre que la question de

la fraude fiscale par évation de capitaux est restée ouverte et de pleine acuité.

Par conséquent, la fraude fiscale en matière successorale par voie d'expatriation est pleinement possible. Il ne reste pas beaucoup de moyens à l'Etat pour percevoir et recouvrir l'impôt successoral sur la matière qui se trouve à l'étranger. Exception faite des cas où l'Etat a conclu un accord bilatéral en vue d'une assistance mutuelle.

Nous citerons, à ce propos, que la France a signé avec la Suède, le 24 décembre 1936, un accord qui apporte une innovation, car il ne vise pas seulement l'assistance administrative fiscale mais aussi l'assistance juridictionnelle en matière fiscale.

Comme bon exemple, c'est très bien. Malheureusement les exemples pareils sont assez rares, ce qui est aussi la cause de l'inefficacité de ces accords bilatéraux. Car les capitaux qui s'évadent de la France pour éviter, par exemple, les droits de succession, n'iront pas, à coup sûr, s'installer en Suède, mais ailleurs où ils se trouveront à l'abri de toutes poursuites.

CONCLUSION

La fraude en matière d'impôts successoraux est un fait indéniable. Elle persiste malgré toutes les mesures que les législateurs ont prises pour la réprimer. La raison principale en est, nous l'avons vu, le maintien de taux d'impôts trop lourds. En effet, plus ces derniers sont élevés, plus le contribuable a d'intérêt à se risquer dans une aventure, car au cas où la fraude lui réussit, il se trouve bénéficiaire d'une somme d'autant plus importante que le taux d'impôt est plus élevé. Et pour gagner cette somme, il sera décidé à encourir des amendes très fortes, même des peines correctionnelles. Ce n'est pas sans raison qu'on dit que les impôts exagérés représentent une prime à la fraude fiscale.

Mais pourquoi les législateurs continuent-ils de taxer si lourdement les successions ? Nous ne voyons qu'une raison, c'est la raison fiscale. Aujourd'hui où l'Etat a tant besoin de ressources, on est obligé de compter avec les moindres sommes. Et pour obtenir cela, on emploie le procédé le plus simpliste, l'élévation du taux d'impôt. On sait bien que le rendement de ces impôts ne sera pas proportionnel à leur aggravation, mais on le fait quand même.

Cela nous donne l'impression que les législateurs, dans leurs calculs lors d'une aggravation du taux de l'impôt, réservent une position à la fraude fiscale, ce qui est, évidemment, des plus critiquable.

« Une fiscalité abusive et que le législateur est impuissant à modifier, dit à ce propos M. François Pietri (1) finit (c'est le plus grave de l'affaire) *par vivre avec la fraude*, par conclure avec elle un pacte de raison, par lui faire sa place dans le jeu de l'impôt, par lui ouvrir, pour ainsi dire, un compte caché dans ses écritures ». Et M. Pietri conclut que « cette lutte entre le droit et le fait, et que le fait domine audacieusement, est à coup sûr le plus immoral des spectacles que puisse fournir une organisation fiscale, et il nous ramène aux procédés, si décriés, de l'ancien régime ».

Par ce fait que la fraude fiscale persiste en matière successorale, l'Etat perd beaucoup plus qu'il ne gagne en percevant des droits trop élevés.

La première perte est celle qui résulte du fait que le fisc ne peut connaître, même approximativement, les montants des successions. Il perd par là un moyen qui lui serait très utile pour contrôler l'exactitude des déclarations des contribuables en matière d'autres impôts.

Une deuxième perte concerne non seulement le fisc, mais aussi l'économie nationale du pays, et elle vient du fait que les capitaux ont tendance à émigrer devant les impôts lourds (2), ce qui provoque souvent des troubles sur le marché national.

(1) F. Pietri, *Justice et injustice fiscale*, Ed. Tallandier, Paris, 1933, pp. 62 et 63.

(2) Cf. *supra*, p. 91.

Une troisième perte est plutôt d'ordre psychologique ou, plus précisément, d'ordre éducatif. Elle concerne la morale des contribuables d'un pays. Ces derniers, à force de lutter constamment contre les impôts exagérés, finiront par croire qu'ils se trouvent en état de légitime défense et que la fraude fiscale n'est pas un procédé immoral. L'opinion publique devient de plus en plus favorable aux fraudeurs du fisc, ce qui a des conséquences extrêmement graves pour le rendement de tous les impôts.

Voilà pourquoi nous insistons sur la nécessité d'alléger les charges fiscales qui pèsent actuellement sur les successions dans certains Etats, et notamment en France et en Angleterre.

Par ce fait, la prime à la fraude fiscale en matière successorale serait supprimée et le contribuable n'oserait plus s'aventurer dans une fraude. Car s'exposer à des amendes très élevées pour vouloir éviter le paiement d'un impôt relativement léger, ce n'est point une bonne affaire.

Les pertes que le fisc subira à cause de l'abaissement des taux d'impôts successoraux, seront vite compensées, sinon surcompensées, en matière d'autres impôts dont le contrôle serait rendu plus facile étant donné que le fisc connaîtrait beaucoup mieux la richesse des contribuables.

En somme, la question de la fraude fiscale en matière successorale ne peut être, croyons-nous, résolue que par un allègement sensible des droits de succession, suivi d'un système rigoureux de contrôle.

Les systèmes de répression de la fraude fiscale en matière successorale se sont montrés trop inefficaces dans les pays aux droits de succession exagérés.

Vu : le Doyen,
G. RIPERT

Vu : le Président de Thèse,
William OUALID

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
G. ROUSSY

· ABREVIATIONS

Al. Alinéa.

Art. Article.

Cf. Confronter.

Commissaires . Commissioners of Inland Revenue.

C.J.R.A. Customs and Inland Revenue Act.

Code Code de l'Enregistrement.

d. Penny.

Ed. Edition.

F.A. Finance Act.

L. Livre sterling.

n° et n^{os} Numéro et Numéros.

Op. cit. Opus citatum.

p. Page.

s. Schelling.

v. Voir.

BIBLIOGRAPHIE (1)

- BEATHY (Charles). — *A practical guide to the Death Duties*, Effingham Wilson, 7-th ed. London 1929.
- BESSON (Emmanuel). — *Traité pratique de l'impôt progressif des successions en France et en Algérie*, Dalloz, 1920 (supplément 1928).
- BESSON (René). — *Les rédactions frauduleuses des actes soumis à l'Enregistrement*, Godde, 1928.
- BIJON (S.). — *Etude critique de l'évolution de l'impôt de succession*, Dalloz, 1927.
- BOWLES (Thomas-Gibson). — *National Finance in 1908 and after*, T. Fisher Unwin, London 1908.
- BRETON (Jean). — *La fraude fiscale des valeurs mobilières*, Thèse provence, 1936.
- BRAWN (Hary Gunnison). — *The economic basis of tax reform*, Lucas Brothers, Columbia, 1932.
- COLLECTION OF ACTS OF THE PARLIAMENT OF THE... UNITED KINGDOM... relating to the Death Duties... H.-M. Stationery Office London, 1925 (supplements : 1926, 1928, 1931, 1937).
- COMSTOCK (Alzada). — *Taxation in the modern State*, Longmans, Green a. Co New-York-London 1929.
- DALTON (H.). — *The Inequality of Incomes*, George Routledge and Sons London 1925. — *The capital levy explained*, Routledge, London 1923.

(1) Seuls sont mentionnés les ouvrages spéciaux.

- DUBLINEAU (Emile). — *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, 1932 (suppléments 1933 et 1937).
- DYMOND (R.). — *The Death Duties*, 8^e éd. Solicitors' Law stationery Society, London 1937.
- DZIGALOWSKY (Ernest). — *Grundgesetz vom 1 décembre 1936...*, W. de Gruyter, Berlin 1937.
- EINAUDI (Luigi). - *La guerra e il sistema tributario italiano* Gius Laterza figli, Bari 1927. — *Il sistema tributario italiano*, 2^e éd. La riforma sociale, via Lamarmora, 60, Torino 1933.
- FILHOL (L.). — *La famille et l'impôt sur les successions*, Sirey, 1930.
- FASTOUT (A.). — *Une politique financière (Le moyen d'assurer la justice fiscale et de supprimer la fraude)*, Les Editions G. Grès et Cie, Paris, 1921.
- FISCHENICH (Heinrich). - *Die Erbschaftbesteuerung in England Frankreich und Deutschland*, Koeln, 1929. Thèse.
- GINESTOUS (G.). — *De la rédaction des formules de déclarations*, Godde 1924.
- GREEN (G.-M.). — *Death Duties*, Green and Co, London, 1936.
- GUILHOT (Ch. et J.). — *Code annoté de l'Enregistrement*, 1933.
- HOBSON (J.-H.). - *Taxation in the new State*, Methuen and Co, London 1919.
- JONES (R.). — *The nature and first principle of taxation*, P. S. King and Son, London 1914.

LAMPIS (Giuseppe). — *L'attività legislativa in materia finanziaria e il sindacato della corte di cassazione*, dans « Studi in onore di Mariano d'Amelio », vol. 2 pp. 324-338, Società editrice de « Foro Italiano », Roma 1933.

LEFEBVRE (R.). — *Le guide pratique de l'héritier*, Publications Francis Lefebvre, 7, rue Edouard-Detaille, Paris, 1929.

LIPPOLIS (Giovanni). — *Violazione di leggi finanziarie e competenza dell'intendente di finanza*, dans « Studi in onore di Mariano d'Amelio », vol. 2, pp. 299-310.

MONEY (Sir Leo Chiozza). — *Riches and poverty*, Methuen and Co 1910. — *Product Money*, Methuen and Co, 1933.

MINISTÈRE DES FINANCES. — Direction générale de l'enregistrement des domaines et du timbre. — *L'impôt des successions*, textes législatifs et réglementaires en vigueur au 1^{er} août 1922. Imprimerie Nationale, Paris, 1922.

MINISTÈRE DES FINANCES. — *Code de l'Enregistrement* (1^{er} janvier 1937), Imprimerie des journaux officiels 1937.

NEEDHAM (R.-W.). — *The Death Duties, an outline for accounts*, Gee and Co, 1925. — *The Death Duties*, Gee and Co, 1932.

NORMAN (A.-W.). — *Death Duties*, London 1898.

READ (H.-E.). — *The abolition of inheritance*, 1928.

RIGNANO. — *Pour une réforme socialiste du droit successoral*, Rieder S.D. Bibliothèque socialiste, Paris, 1921.

SCHULTZ (William J.). — *The taxation of inheritance*, Houghton Mifflin Company, Boston and New-York, 1926.

- SMITH (Armitrage G.). — *Principles and methodes of taxation*, 11^e ed. John Muray, London 1935.
- SOWARD (A.-W.). — *The taxation of capital*, Waterlow and Sons, London 1919. — *The Law and practice of the Estate Duty*, Waterlow, London 1925.
- THIERRAT (André). — *L'impôt des successions, la lutte contre la fraude par les dérogations au droit civil et les présomptions légales*, A. Rousseau, Paris, 1931.
- TRANTER (A. Victor). — *Evasion in taxation*, Routledge and Sons, London, 1929.
- WEDGWOOD (Josiah). — *The economics of inheritance*, Routledge and Sons, London, 1929.

JOURNAUX, REVUES ET PERIODIQUES

- Annals of the Academy of Political and Social Science* (The) (Articles des prof. Paul Haensel).
- Bulletin de statistique et de législation comparée*, Paris.
- Bulletin du Syndicat national des Contributions directes et du Cadastre*, Paris.
- Deutsches Recht*, Berlin.
- Financial Times*, London.
- Finanzarchiv*, Berlin.
- L'Information* (articles de M. Joseph Barthelemy).
- Law Quarterly Review* (The), London.
- Nineteenth Century* (The) (Monthly review edited by James Knowles), London.

Revue des Contributions et de l'Enregistrement (articles de

MM. G. George, C. Rosier et A. Wahl), Paris.

Revue de science et de législation financières, Paris.

Rivista di diritto finanziario e di scienza finanza, Roma

Vierteljahrshefte zur statistik des Deutschen Reichs, Berlin.

Wirtschaft und Statistik, Berlin.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	7
CHAPITRE PREMIER. — <i>L'évolution fiscale en matière d'imposition des successions et la fraude fiscale</i>	15
I. — En France	15
II. — En Angleterre	27
CHAPITRE II. — <i>La répression de la fraude fiscale en matière successorale dans les deux pays</i>	49
SECTION PREMIÈRE. — Mesures générales	51
SECTION II. — La répression de la fraude aux différents éléments d'actif	58
§ 1 ^{er} . — Les immeubles	58
§ 2. — Les meubles	63
SECTION III. — Dispositions spéciales concernant quelques cas particuliers	69
§ 1 ^{er} . — Les valeurs mobilières	69
§ 2. — Les comptes-joints et la location conjointe des coffres-forts	76
§ 3. — L'usufruit et la nue propriété	82
§ 4. — Les assurances sur la vie	88
§ 5. — Les biens à l'étranger	91
SECTION IV. — La répression de la fraude par simulation du passif. — La question de déduction des dettes	98
SECTION V. — Deux mesures particulières à la législation française	106
§ 1 ^{er} . — Les renonciations frauduleuses	106
§ 2. — Les « adoptions fiscales »	108
SECTION VI. — Une mesure particulière à la législation anglaise. — Le transfert to company ...	111
SECTION VII. — Mesures prises contre les donations entre vifs	116
SECTION VIII. — Mesures contre les personnes qui, par leur nature, échappent aux droits de succession	121

SECTION IX. — Conclusion sur la répression de la fraude fiscale en matière successorale en France et en Angleterre	128
CHAPITRE III. — <i>Coup d'œil sur l'Allemagne et l'Italie</i> ..	131
§ 1 ^{er} . — L'Allemagne	131
§ 2. — L'Italie	133
CHAPITRE IV. <i>Les ententes pour la collaboration fiscale internationale</i>	143
§ 1 ^{er} . — Les faits	143
§ 2. — Les premiers essais de collaboration internationale	145
§ 3. — Les travaux de la Société des Nations. Le projet du Comité d'experts techniques	148
§ 4. — Les travaux de la Société des Nations. Le Comité Fiscal	151
CONCLUSION	159
ABREVIATIONS	163
BIBLIOGRAPHIE	165
TABLE	171

